

**ADEMAR CAETANO DA SILVA**

**SÉRGIO MARQUES DA LUZ**

**SONEGAÇÃO FISCAL ATRAVÉS DO SUBFATURAMENTO NA  
INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES NA REGIÃO DE MARINGÁ.**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Auditoria Integral.

Orientação: Prof. Blênio César Severo Peixe

**LONDRINA**

**2003**

## AGRADECIMENTOS

*Agradecemos primeiramente a Deus, às nossas famílias pelo apoio e compreensão por todo o tempo que passamos distantes mas que sabiam eles que era para o nosso crescimento pessoal, à nossa instituição por acreditar e investir na qualificação de seus funcionários, aos nossos mestres que apesar do pouco tempo conseguiram transmitir muito, ao nosso orientador por toda dedicação com que nos brindou. Obrigado.*

## RESUMO

**SILVA, A. C. LUZ, S. M. SONEGAÇÃO FISCAL ATRAVÉS DO SUBFATURAMENTO NA INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES NA REGIÃO DE MARINGÁ**, com o objetivo de subsidiar a administração da Coordenação da Receita do Estado do Paraná (CRE) para que obter uma maior eficiência no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria fiscal realizados na indústria através da reflexão sobre a capacidade de se detectar erros e também uma retratação sobre o uso do subfaturamento no setor industrial com o objetivo de sonegação fiscal. Elaborou-se uma pesquisa nos arquivos do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná, bem como nas diversas Legislações Tributárias buscando saber qual o entendimento dos legisladores sobre o assunto. Elaborou-se também uma pesquisa bibliográfica para buscar apoio teórico sobre os diversos tipos de métodos utilizados na contabilidade para obtenção dos custos. Realizou-se também entrevistas com empresários do setor com o objetivo de descobrir os motivos que levam alguns a praticarem e os métodos utilizados.

Palavras Chave: Subfaturamento, Custo, Sonegação Fiscal.

E-mail: Sérgio Marques da Luz: [smluz@pr.gov.br](mailto:smluz@pr.gov.br).

Ademar Caetano da Silva: [caetanoademar@pr.gov.br](mailto:caetanoademar@pr.gov.br)

## **ÍNDICE**

<b>AGRADECIMENTOS.....</b>	<b>III</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>IV</b>
<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>01</b>
<b>2. REVISÃO DE LITERATURA.....</b>	<b>03</b>
2.1. ESPÉCIES DE EVASÃO FISCAL.....	05
2.2. EVASÃO ILÍCITA OU SONEGAÇÃO FISCAL.....	06
2.3. Principais tipos de sonegação ou fraude fiscal.....	07
2.3.1 Venda sem nota; com “meia nota”; com calçamento de nota ou duplicidade de numeração de nota fiscal.....	07
2.3.2. “Compra” de notas fiscais.....	08
2.3.3. Passivo fictício ou saldo negativo de caixa .....	08
2.3.4. Acréscimo patrimonial a descoberto ( do sócio ).....	09
2.3.5. Deixar de recolher tributos descontados de terceiros.....	09
2.3.6. Saldo de caixa elevado.....	09
2.3.7. Distribuição disfarçada de lucros.....	10
2.4. SUBFATURAMENTO – ASPECTOS LEGAIS.....	10
2.5. O SUBFATURAMENTO NO CUSTO INDUSTRIAL.....	21
2.6. DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DOS PRODUTOS ACABADOS.....	26
2.7. MÉTODOS DE CUSTEIO.....	28
2.7.1. Custeio por absorção.....	29
2.7.2. Custeio variável ou direto .....	31

2.7.3.	Comparação entre absorção e variável.....	31
2.7.4.	Custeio ABC.....	33
2.7.5.	Custo meta.....	34
2.8.	A COMPETITIVIDADE DO SEGMENTO DE CONFECÇÕES.....	37
2.8.1 –	Aspectos estruturais do segmento de confecções.....	37
2.8.2.	Aspectos de competitividade com relação à mão-de-obra.....	40
2.8.3.	Aspectos de competitividade com relação à tecnologia.....	42
2.8.4.	Aspectos de competitividade com relação ao fortalecimento das marcas.....	44
2.8.5.	Aspectos de competitividade com relação às políticas públicas.....	45
3.	<b>METODOLOGIA</b> .....	48
4.	<b>CONCLUSÃO</b> .....	49
5.	<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	50
6.	<b>ANEXOS</b> .....	52
ANEXO I Acordãos do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná.....		53
ANEXO II – Princípios e Convenções Contábeis.....		59
ANEXO III – Lei Complementar 104.....		65
Anexo IV – Convenio ICM 66/88.....		69

## 1. INTRODUÇÃO

Existe uma luta histórica entre os contribuintes e o fisco. De um lado o Estado procurando sempre elevar a arrecadação e de outro lado os contribuintes procurando desenvolver novos procedimentos que visem excluir ou amenizar a sua carga tributária.

Entre os principais procedimentos utilizados pelos contribuintes estão as vendas de mercadorias sem nota, vendas com “calçamento” de nota, duplicidade de numeração de nota fiscal ou “notas paralelas” e também as vendas subfaturadas ou “com meia nota”

Neste trabalho trataremos do caso específico das vendas subfaturadas efetuadas pela indústria, pois grande volume de recursos sonegados ocorre justamente no setor produtivo e industrial.

Ora como isso acontece? É simples, em virtude da atual carga tributária, trabalhista e de alguns fatores humanos como o egoísmo, oportunismo e o “espertismo”, grande parte das empresas possui o famoso “caixa dois”. Sem este artifício, muitas empresas não conseguem ser competitivas no mercado e ficam a mercê da concorrência que o tem ou daquelas empresas que possuem maior poder econômico. Outro objetivo do “caixa dois”, além do equilíbrio mercadológico é o fato de que estes recursos tem vida própria e o lucro nesta “contabilidade paralela” é líquido, certo e real. Ocorre que para se utilizar deste fluxo financeiro, as empresas precisam fazê-lo de forma que seu uso não desequilibre sua contabilidade oficial e não contraste com seu volume produtivo. Na prática isso ocorre através da venda dos produtos industrializados por notas com valor abaixo do realmente praticado (o

restante é negociado sem documento fiscal) principalmente quando a empresa detém controle sobre parte da matéria-prima que é utilizada na sua produção. Considere uma indústria que tem capacidade produtiva de obter um faturamento mensal de R\$ 2milhões. Se vender com meia nota, R\$1 milhão por mês entra no mercado informal. Há também a indústria de transformação, que quando compra matéria-prima totalmente com nota, vende material processado como se fosse um repasse, sonegando impostos como o ICMS e o IPI.

Existem vários setores da industria onde costuma ser até comum esta prática do subfaturamento nas vendas, como exemplos temos os setores moveleiro e do vestuário. Neste setores ocorrem fatos interessantes, pois produtos que tem a mesma qualidade chegam a custar a metade do preço do mesmo produto feito pelo mesmo fabricante que só tem um detalhe de nome trocado para efeito de meia nota fiscal. No entanto os auditores fiscais enfrentam várias dificuldades para comprovarem tal prática, pois é praticamente impossível atuar especificamente em uma determinada indústria no sentido de acompanhar itens simples como capacidade de produção, volume produzido e principalmente o preço e destinação dos produtos conforme sua qualidade.

Esse trabalho tem a intenção de analisar e retratar o uso do subfaturamento no setor industrial, bem como fazer uma reflexão sobre a capacidade dos fisco em detectar a sonegação fiscal através dessa prática para que se possa subsidiar a administração tributária através da elaboração de método de trabalho que facilite a detecção de uma possível sonegação fiscal.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

Existe uma característica natural do ser humano de tentar amenizar a sua carga tributária, ou seja, o montante de dinheiro que deve entregar ao Estado.

Como bem afirma ALBERT HENSEL:

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa). (ALBERT HENSEL, 1972, p 143)

Não se perca de vista o verdadeiro ódio que o contribuinte brasileiro tem aos impostos e ao fisco. Também é certo que em nenhum ser humano, em qualquer país, há o desejo incontido de pagar tributos. Por isso, constantemente se buscam meios para diminuir a carga tributária.

Determinados comportamentos dos particulares perante a tributação, tendentes a excluir ou a diminuir encargos tributários, podem ser enquadrados como hipóteses de evasão ou de elisão fiscal (planejamento tributário).

Expressões como evasão ilícita ou ilegítima ou ilegal, fraude, fraude ilícita ou ilegal, para designar a modalidade dolosa de frustrar a satisfação de tributo devido, pontilham obras diversas, em vários idiomas. Em contraponto, alinham-se para caracterizar a modalidade válida de evitar o surgimento de obrigação tributária, elisão, evasão, evasão lícita ou legítima ou legal, fraude lícita ou legal, economia fiscal, planejamento tributário.

Segundo SAMPAIO DÓRIA (1977, p 31) "Diante da subsunção do fato à norma tributária, ocorrendo a hipótese de incidência nasce a relação jurídica



tributária, consubstanciada na obrigação do contribuinte ou responsável em entregar aos cofres públicos determinada soma em dinheiro”.

A situação do desrespeito à norma (inadimplemento ou pagamento à menor) gera a sanção pelo ato ilícito: a tomada coercitiva da valor monetário do tributo pelo Estado.

No dizer de SAMPAIO DÓRIA (1977, p 21) “a evasão fiscal, fenômeno complexo como vimos, abriga em seu gênero múltiplas espécies. Das características fáticas, intenção, meios e finalidades que envolvem e individualizam cada uma delas, extrai o direito conseqüências as mais díspares”.

Nesta quadra, é possível delimitar o conceito de evasão fiscal. Segundo DÓRIA (1977, p 21) “conceitua-se evasão fiscal *lato sensu* toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária.”

A doutrina tem colocado, como pressuposto de existência da evasão, a vontade ardilosa do sujeito passivo de retardar, reduzir ou eliminar o pagamento do tributo. Assim, não bastaria a mera conduta omissiva do contribuinte, sendo necessário ato comissivo demonstrando vontade de fraudar o fisco.

Em verdade, o ato fraudulento é apenas o meio clássico de evasão. A fixação terminológica do conceito é objeto de amplo debate no Direito pátrio e comparado. Bem afirmou o jurista francês MASSON (1990, p.29), sobre a dificuldade no estabelecimento de consenso doutrinário sobre o tema: “a expressão evasão fiscal é largamente utilizada, mas sem uma definição precisa.”

O assunto ganhou tal contorno que a Associação Fiscal Internacional [IFA], reunida em um congresso na cidade de Veneza em 1983, após dois dias de trabalho, desistiu de propor uma definição da noção de evasão. (HUCK 1997,p 30)

HUCK critica veementemente o posicionamento de DÓRIA:

Evasão de tributos é terminologia oriunda da ciência das finanças, fato que explica sua contaminação com um significado econômico. A origem econômica da expressão é causa de uma certa incerteza que se nota todas as vezes em que pretendem os autores analisá-la a partir de suas conseqüências eminentemente jurídicas. Sob uma perspectiva econômico- financeira, a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal. Essa conceituação genérica, centrada apenas no não recolhimento do tributo, permite que alguns autores, ainda que de forma imprecisa, admitam a existência de uma evasão legal quando o não- pagamento do imposto se tenha obtido por meios e formas, pelo menos aparentemente, legais. A esse procedimento temos chamado de elisão, pois ainda que alguns autores concordem com a expressão evasão legal, corrente majoritária considera-a como contradição terminológica, já que uma categoria não pode ser legal e ilegal ao mesmo tempo, não havendo possibilidade de se falar em fraude fraudulenta e fraude não fraudulenta, como observava Sampaio Dória.(HUCK,1997, p 32)

Com efeito, a evasão fiscal só pode delimitar-se terminologicamente em contraste com a elisão, visto esta e aquela, pela sua dicotomia antagônica, estremarem dialeticamente o planejamento tributário, tema que será oportunamente tratado adiante.

## 2.1. ESPÉCIES DE EVASÃO FISCAL

O tratamento jurídico diferenciado reclama preliminarmente, para criteriosa e segura aplicação dos respectivos efeitos que lhe são vinculados, rigorosa sistematização de um quadro e precisa de delimitação dos fatos e conceitos que informam cada uma dessas espécies.

O prof. SAMPAIO DÓRIA elaborou a seguinte classificação de evasão fiscal:

Evasão omissiva (intencional ou não):

- a) evasão imprópria (abstenção de incidência, transferência econômica);
- b) não intencional (ignorância do dever fiscal).

Evasão comissiva (sempre intencional):

- a) ilícita (fraude, simulação, conluio)
- b) lícita ou legítima (evasão stricto sensu, elisão ou economia fiscal). (SAMPAIO DÓRIA, 1997, p 37-38)

Para ele, a evasão imprópria e por inação, são evasões geralmente destituídas de maior gravidade, denunciando pouca ou nenhuma periculosidade do agente por omissão, salvo a hipótese de sonegação.

## 2.2. EVASÃO ILÍCITA OU SONEGAÇÃO FISCAL

Conceitua-se a evasão ilícita segundo HUCK (1997, p 69) como “a ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido” .

O assunto da sonegação fiscal ganha interesse de vários segmentos da sociedade brasileira. O Congresso Nacional instituiu em 1994 CPI da Sonegação Fiscal, cujo relatório final foi publicado no Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 9, de outubro-dezembro de 1994. Ressalte-se que as conclusões da referida CPI abrangeram somente os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

O crime de sonegação fiscal está previsto na Lei 4.729/65, art. 1º. Também é crime a apropriação indébita de tributos (Lei 4.357/64 - art. 11). O Decreto nº 982, de 12 de novembro de 1993, disciplina a comunicação, ao Ministério Público Federal, da prática de ilícitos penais previstos na legislação tributária e de crime funcional contra a ordem tributária.

## 2.3. PRINCIPAIS TIPOS DE SONEGAÇÃO OU FRAUDE FISCAL

As empresas utilizam-se de vários expedientes para conseguirem cumprir o objetivo de obter ganhos com a prática da sonegação fiscal, sejam eles ganhos efetivos ao não pagar os tributos, sejam eles ganhos no custo de suas mercadorias a fim de praticar a concorrência desleal com as empresas que honram as suas obrigações tributárias.

Em seguida são apresentados os principais tipos de sonegação ou fraude fiscal.

### 2.3.1. Venda sem nota; com “meia” nota; com “calçamento” de nota ou duplicidade de numeração de nota fiscal

Além do risco da interceptação no trânsito das mercadorias, surge o problema do produto do recebimento das vendas nestas condições. Depósitos em conta corrente da empresa, do sócio ou pessoa ligada são facilmente detectáveis pelo fisco através da quebra legal do sigilo bancário, o que está em voga atualmente. A constatação de “furo” nos estoques, através de levantamento físico, evidencia a prática da sonegação fiscal. A verificação do conhecimento de frete que acompanha a mercadoria, permite ao fisco constatar se há divergência de valores entre aquele e a nota fiscal.

### 2.3.2. "Compra" de notas fiscais

Principalmente as prefeituras efetuam comparações de documentos lançados em uma empresa com o valor efetivamente registrado na emitente do documento. A Receita Federal levanta através dos seus controles a situação da emitente, pois caso haja alguma irregularidade (CGC ou CNPJ cancelado, falta de declaração, etc.) ela glosará a despesa. Nos casos de dúvidas sobre a efetiva aquisição do bem, mercadoria ou serviço pela empresa, ainda pode ser exigido o comprovante do efetivo pagamento. Ex.: duplicata quitada, recibo, cópia do cheque ou mesmo através de microfilme do cheque compensado, quando ocorrer a quebra do sigilo bancário.

### 2.3.3. Passivo fictício ou saldo negativo de caixa

Presume-se a omissão de receita, cabendo ao contribuinte o ônus da prova contrária. Costuma-se "fabricar" contratos de mútuos nessas ocasiões para registrar a entrada de numerários através de empréstimos fictícios, em substituição à receita.

Ocorre que, em muitos casos, o mutuante, principalmente quando pessoa física, não possui recursos disponíveis para contratar qualquer empréstimo, o que é facilmente comprovável através do exame da declaração de renda ou da movimentação bancária daquele.

#### 2.3.4. Acréscimo patrimonial a descoberto ( do sócio ).

Também caracteriza omissão de receita da empresa quando ocorre acréscimo patrimonial do sócio, sem que este possua recursos disponíveis, desde que a empresa seja sua única fonte de renda.

#### 2.3.5. Deixar de recolher tributos descontados de terceiros.

Na condição de sujeito passivo, também constitui crime tributário não recolher os tributos descontados ou retidos de terceiros. Ex.: IR-Fonte, INSS (parte do empregado), contribuição sindical, ISS-fonte, ICMS – Substituição, etc.

Além de ocorrer a sonegação, há ainda outro ponto da maior relevância, que é a existência da apropriação indébita prevista no Código Penal (art. 168).

#### 2.3.6. Saldo de caixa elevado

Constitui distribuição disfarçada de lucros ao sócio a existência de saldo de caixa elevado, desnecessário em relação à movimentação financeira da empresa, ou sem motivo que possa justificá-lo.

### 2.3.7. Distribuição disfarçada de lucros.

Inúmeras são as situações que podem caracterizar a distribuição disfarçada de lucros em negócios entre a empresa e sócios ou pessoas ligadas (acionistas, dirigentes, participantes de lucros, seus parentes ou dependentes), dentre os quais destacaremos os mais significativos:

Alienação de bem ou direito ao sócio ou pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao de mercado;

Aquisição de bem ou direito de sócio ou pessoa ligada por valor notoriamente superior ao de mercado;

Aluguel ou serviços pagos a sócio ou pessoa ligada cujos valores excedam aos praticados pelo mercado em situações similares;

Empréstimos a sócios ou pessoas ligadas em condições prejudiciais à empresa, ou com vantagens não praticadas normalmente pelo mercado;

Multas exorbitantes ou perda de sinal de negócio previstas em contrato não cumprido, com sócios ou pessoas ligadas;

Pagamento de despesas particulares de sócios;

OBS: Efetuada nas condições supra mencionadas, mesmo que não acarrete vantagem a qualquer das partes, ocorrerá distribuição disfarçada de lucro. O fisco se ocupa deste tópico, pois há reflexos na pessoa jurídica e nas pessoas físicas.

## 2.4. SUBFATURAMENTO - ASPECTOS LEGAIS

Este trabalho trata-se especificamente dos casos de sonegação fiscal de ICMS nas indústrias através do uso da chamada “meia-nota” ou seja da sonegação fiscal praticada através do subfaturamento das vendas.

Diniz define subfaturamento nos seguintes termos:

SUBFATURAMENTO - Direito Penal. Fraude cambiária que consiste em atribuir valor inferior ao real, à mercadoria exportada, ficando em mãos do importador, à disposição do exportador, a diferença a menos da quantia declarada na fatura. É uma manobra para a transferência clandestina de lucros (Pedro Nunes). 2. Registro na fatura de preços inferiores aos reais, fraudando o fisco no campo do comércio interno e externo. (DINIZ 1998, p.433, vol IV)

O subfaturamento, tem como objetivo principal a sonegação de diversos tributos em todas as esferas, visto que diversos tributos tem como base de cálculo o faturamento apresentado pela empresa. Sua sistemática chega ser até muito simples: atribui-se um valor monetário qualquer a um bem, produto, mercadoria ou serviço, inferior ao efetivamente praticado. Assim, formalmente a operação mercantil apresenta-se perfeita, posto que dispõe de documentos exigidos pela legislação fiscal e comercial, mas imperfeita quanto à materialidade do fato, já que o valor monetário efetivo distancia-se do valor declarado em documentos.

A operação mercantil tem a falsa aparência de perfeita: encontram-se registrados os contratantes (vendedor e comprador), as quantidades, as qualidades, o valor da operação, etc., fazendo emergir duas realidades distintas: a primeira é a material - que interessa ao direito tributário e à contabilidade; e a segunda, é a formal, que é aquela que está contida em documentos, livros fiscais e contábeis, declarações, etc. Tais realidades podem ou não coincidir. Para tanto, basta a segunda descrever uma situação diferente da efetivamente ocorrida, para se verificar o distanciamento entre as verdades material e formal.



Como consequência apenas os valores declarados serão lançados nos diversos Livros Contábeis e Fiscais, possibilitando a redução dos custos de aquisição de matérias-primas, a manutenção de receitas marginais ( caixa dois ) e operações mercantis subseqüentes também subfaturadas.

O subfaturamento sempre exige a conivência das partes envolvidas. Fornecedor e comprador acertam um preço que, invariavelmente, é inferior ao efetivamente praticado; contudo o valor monetário pago não se apresenta reduzido, pois apenas formalmente ocorre tal redução. A diferença monetária entre o valor efetivo da operação mercantil e o valor declarado em documento fiscal passa a não ter qualquer registro nas escritas fiscal e contábil, apesar de pago. A diferença paga, porém não registrada, decorre da existência de recursos mantidos à margem da escrituração.

Portanto, verifica-se que o subfaturamento diferencia-se dos descontos ou abatimentos concedidos. Estes são sempre registrados em documentos fiscais e efetivamente ocorre a redução dos valores praticados na operação mercantil. Já no subfaturamento não há qualquer redução efetiva, mas simples redução formal, posto que os valores monetários pagos são decorrentes do ajuste de vontades das partes, e que estão matematicamente relacionados com os custos dos produtos vendidos, bem como com os preços de mercado praticados.

A operação mercantil decorre do ajuste entre as partes quanto à quantidade, qualidade e valor da mercadoria, bem, produto ou serviço, mas formalmente verifica-se a supressão de parte do valor ajustado, observando-se apenas um registro parcial da operação mercantil. A parcela não registrada em documentos fiscais fica

livre de qualquer obrigação tributária, além de repercutir favoravelmente às partes, no tocante ao custo dos produtos vendidos.

Tal infração dá cabimento a que empresas soneguem parte considerável dos montantes tributáveis em qualquer esfera de competência. A questão, que a princípio pode parecer pontual, visto que envolve inicialmente fornecedor e comprador, passa a ter uma conotação mais abrangente quando se leva em consideração suas consequências jurídicas, contábeis e sociais. Desrespeitando as Legislações Tributária e Comercial, bem como os Princípios Fundamentais da Contabilidade, entidades empresariais passam a competir de forma desigual com a economia pautada na formalidade. Essa concorrência sem parâmetros atinge setores consideráveis da economia que, sem qualquer possibilidade de ação contrária, ficam a depender de organismos governamentais que os defendam. A partir da ação estatal, seja ela judicial ou administrativa, espera-se obter o combate ao subfaturamento e a punição dos que habitualmente sobrevivem dessa infeliz prática. Neste mesmo sentido, cabem as palavras de Júlio (1998, p 33) quando diz que há “um segmento daninho no universo da economia, representado por empresas e pessoas físicas sem ética, que transforma o desrespeito à lei em ferramenta de competitividade”.

Deve-se ressaltar que poucas são as legislações que dão oportunidade a uma ação mais efetiva por parte dos órgãos incumbidos de combater o subfaturamento.

Pela sua complexidade, o subfaturamento pode ser considerado uma das infrações tributárias mais difíceis de ser provada, decorrendo disto seu vasto campo de ocorrência e expansão.

Apesar do ônus da prova se inverter no caso do subfaturamento, dificilmente comprova-se o conluio que dá nascimento a esta prática, dificultando, em muito, o trabalho dos diversos Fiscos, no combate à sonegação dos tributos decorrentes.

Abaixo vê-se acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná acerca do assunto:

ACORDAO CCRF/PR N. 0311/96 4A.CAMARA DOE(P): 5210 - 16/03/98  
protocolo.: 01.7017569-0 dt.lavrat: 22/10/93 data julg.: 02/12/96

.....

Sumula ICMS - Subfaturamento.

Comprovada a pratica da reducao de preco de venda no documento fiscal, diante do confronto com documentos colhidos por ocasiao do transporte das mercadorias e sem que a autuada os descaracterizasse, correta e a medida fiscal.

Recurso voluntario nao provido a unanimidade.

No anexo I encontram-se mais alguns acórdãos do CCRF-PR com decisões semelhantes ao acórdão acima ( itens 1 a 3 ) todos relacionados ao setor de confecções.

O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, proferiu a seguinte Ementa acerca do subfaturamento:

APELAÇÃO - ICMS - AUTO DE INFRAÇÃO - VALOR DA OPERAÇÃO - SUBFATURAMENTO - IMPROCEDÊNCIA. Revela-se legal o arbitramento fiscal do valor da operação com base em pauta de valores se constatado o subfaturamento sem a comprovação do efetivo valor da operação pelo contribuinte.

Relator: DES. VIDAL COELHO

Órgão Julgador: PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL

Processo: 59925300 ~ Data do Julgamento: 11/11/97

Acórdão: 14341

Os exemplos citados acima demonstram casos em que o fisco obteve sucesso na comprovação do ilícito fiscal, mas são casos até mesmo raros, visto a dificuldade em se comprovar as situações de sonegação de ICMS através do

subfaturamento. Existem situações em que os valores destacados nos documentos fiscais são a olhos vistos brutalmente inferiores aos valores reais, porém tendo o contribuinte realizado a operação de forma a se cercar de meios dificultar a ação do fisco em comprovar a infração conseguem até mesmo obter decisões que confirmam a regularidade de suas operações. Pode-se confirmar essa situação no exemplo abaixo , bem como no anexo I em seus itens 4 a 10:

ACORDAO CCRF/PR N. 0162/91 2A.CAMARA DOE(P): 3481 - 01/04/91

Protocolo.: 13.3586429-4 dt.lavrat: 30/03/87 data julg.: 11/03/91

Sumula ICMS - Presuncao de subfaturamento.

Confrontando-se os pedidos com as respectivas notas fiscais verificou-se que estas apresentavam valores inferiores aqueles. no curso do procedimento a autuada comprovou que a negociacao final nao obedeceu os pedidos. Irretocavel, em decorrença, a decisao de primeiro grau que considerou improcedente a medida.

Recurso de oficio nao provido a unanimidade.

É necessário portanto que o fisco comprove de forma eficaz a prática do subfaturamento para que se mantenham os autos de infração lavrados. Diversos métodos fiscais e contábeis se prestam para alcançar tal fim como por exemplo confronto nas Notas Fiscais com cheques, ordens de pagamento, declarações do comprador, recibos expedidos pelo vendedor e os preços praticados na praça do autuado.

A venda de mercadorias comprovadamente efetuada por valores superiores àqueles constantes das notas fiscais de venda, configura a prática de subfaturamento com conseqüente omissão de valores ao crivo do tributo.

As diversas Legislações Tributárias tratam da questão da desconsideração dos valores declarados em documentos fiscais quando estes não mereçam fé, ou quando notadamente os valores declarados sejam inferiores ao valor da operação.

Em recente alteração introduzida no Código Tributário Nacional, através da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, foi acrescentado o parágrafo único ao art. 116 do citado diploma legal, disciplinando a possibilidade de desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou que acobertem a verdadeira natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributaria :

Art. 116 - ...

Parágrafo Único - A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Já o art. 148, do diploma legal, acima citado, dispõe acerca do arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O antigo Convênio 66 / 88, que fixou normas provisórias do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, em seu art. 13 do Anexo Único era mais específico:

Art. 13 - Quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado, a base de cálculo do imposto poderá ser determinada em ato normativo da autoridade administrativa, conforme critérios fixados em lei.

§ 1º - Havendo discordância em relação ao valor fixado, caberá ao contribuinte comprovar a exatidão do valor por ele declarado, que prevalecerá como base de cálculo.

§ 2º - Nas operações interestaduais, a aplicação do disposto neste artigo dependerá da celebração de acordo entre os Estados envolvidos na operação, para estabelecer os critérios de fixação dos valores.

O Decreto nº 4.544 / 2002, que regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados, em seu art. 138 dispõe:

Art. 138 - Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 120 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 17, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 148).

§ 1º - Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§ 2º - Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 137.

A Lei 11580/1996 que trata do ICMS no estado do Paraná dispõe que

Art. 12. Poderá a Fazenda Pública:

I - mediante ato normativo, manter atualizada, para efeitos de observância pelo contribuinte, como base de cálculo, na falta do valor da prestação de serviços ou da operação de que decorrer a saída de mercadoria, tabela de preços correntes no mercado de serviços e atacadista das diversas regiões fiscais;

II - em ação fiscal, estimar ou arbitrar a base de cálculo:

a) sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado;

b) sempre que inoportunizar a exibição ao fisco dos elementos, necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio dos livros e documentos fiscais;

c) quando houver fundamentada suspeita de que os documentos fiscais e contábeis não refletem o valor da operação ou da prestação;

d) quando ocorrer transporte ou armazenamento de mercadoria sem os documentos fiscais exigíveis;

III - estimar ou arbitrar base de cálculo em lançamento de ofício, abrangendo:

a) estabelecimentos varejistas;

b) vendedores ambulantes sem conexão com estabelecimento fixo ou pessoas e entidades que atuem temporariamente no comércio.

Parágrafo único. Havendo discordância em relação ao valor estimado ou arbitrado, nos termos do inciso II, caberá avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Cabe à administração fazendária o ônus da prova no ilícito tributário, mesmo que a base de cálculo do montante devido seja determinado por arbitramento, sob pena de se instalar o arbítrio em matéria tributária. Entretanto, não conferiu a lei, ao contribuinte, o poder de se eximir de sua responsabilidade através da recusa da entrega dos elementos materiais à apreciação objetiva e subjetiva estabelecida na legislação tributária. Neste particular, autorizado está o lançamento do Crédito Tributário através de arbitramento, sempre fundamentado em elementos fáticos não estranhos ao movimento empresarial do contribuinte.

Aos contribuintes cabe proceder aos devidos lançamentos nos livros fiscais e contábeis dos fatos relativos à sua movimentação empresarial, sempre alicerçados em documentos idôneos e hábeis, que deverão, quando requisitados, ser entregues à fiscalização, servindo, à administração fazendária, de elemento de prova das irregularidades tributárias cometidas.

Vê-se claramente pelo que dispõe a Lei 11580/1996 em seu artigo 48:

Art. 48. As pessoas físicas ou jurídicas contribuintes, responsáveis ou intermediários de negócios, sujeitos ao ICMS, não poderão escusar-se de exibir à fiscalização os livros e documentos de sua escrituração.

§ 1º Ao Agente Fiscal não poderá ser negado o direito de examinar estabelecimentos, depósitos e dependências, cofres, arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, veículos e demais meios de transporte, mercadorias, livros, documentos, correspondências e outros efeitos comerciais ou fiscais dos contribuintes e responsáveis definidos nesta Lei.

§ 2º No caso de recusa a fiscalização poderá lacrar os móveis ou depósitos, onde possivelmente estejam os documentos, livros e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, lavrando termo desse procedimento do qual deixará cópia ao recusante, solicitando de imediato à autoridade administrativa a que estiver subordinado, providências para que se faça a exibição judicial.

§ 3º Nos casos de perda ou extravio de livros e demais documentos fiscais, poderá a autoridade fiscal intimar o contribuinte a comprovar o montante das operações e

prestações escrituradas ou que deveriam ter sido escrituradas nos referidos livros, para efeito de verificação do pagamento do tributo.

§ 4º Se o contribuinte se recusar a fazer a comprovação, ou não puder fazê-la, e bem como nos casos em que a mesma seja considerada insuficiente, o montante das operações e prestações será arbitrado pela autoridade fiscal, pelos meios ao seu alcance, deduzindo-se, para efeito de apuração da diferença do imposto, os recolhimentos devidamente comprovados pelo contribuinte ou pelos registros da repartição fiscal.

§ 5º A norma que regulamentar benefício fiscal poderá prever a obrigatoriedade da apresentação de documentos comprobatórios do direito ao benefício ou necessários para o seu acompanhamento e controle, ou ainda estabelecer condições para fruição.

Contudo, havendo contencioso tributário, não poderá ser negado ao contribuinte o direito pleno de defesa, podendo o mesmo se utilizar de todos os meios de prova admitidos em lei para demonstrar as inverdades apuradas através do procedimento administrativo tributário, que, por sinal, obedece a esquemas rígidos, através da aplicação de procedimentos aceitos contábil e juridicamente, apresentando uma boa dose de veracidade pela preponderância de fatores de ordem técnica, tornando pouco provável a adulteração de valores e quantidades. Oferece, assim, maior possibilidade de apreciação objetiva e segura quanto às conclusões extraídas de seus resultados; de tal sorte que as provas produzidas sejam realizadas em toda sua extensão e amplitude, assegurando amplas prerrogativas e garantias de defesa ao contribuinte, para que o mesmo não seja gravado além do expressamente previsto na lei tributária.

Dos Princípios dos Registros Contábeis extrai-se a preocupação com os registros escriturais que deverão ter "preservados os elementos de comprovação necessários à verificação, não só quanto à precisão como à perfeita compreensão das demonstrações contábeis". Neste mesmo sentido, as Legislações Comercial e Processual Civil determinam que a regular escrita comercial deverá ser



fundamentada em documentos hábeis, sob pena de servir de prova contra o próprio comerciante irregular

Portanto, não é admissível reduzir a fiscalização à mera verificadora de documentos. Não que documentos tenham sua veracidade questionada arbitrariamente. No entanto, não há como se descansar na busca da verdade material, posto que percorre-se um longo caminho, até resultar na obtenção de indícios acusatórios de fraudes cometidas na seara tributária. Para tanto, serão sempre atendidas as exigências técnicas jurídicas - contábeis que a matéria requer. Assim, empresas e entidades poderão ser consultadas, custos apurados, valores comparados, laudos e peritos questionados, documentos e livros analisados

Desta forma, após o Fisco apresentar evidências contrárias aos valores declarados nos documentos fiscais relativos às aquisições subfaturadas competirá exclusivamente ao contribuinte exibir as provas técnica, contábil e jurídica de que suas operações não se realizaram ao arrepio da lei. Neste caso, o ônus da prova se inverte, ou seja, caberá ao contribuinte comprovar a veracidade dos preços praticados, prova esta que será unicamente material, e não formal. Entretanto, não é qualquer modalidade de prova que se ajusta a esta necessidade. Neste caso, faz-se necessário a comprovação dos preços praticados através do comparativo com os custos de fornecedores de mercadorias, bens, produtos ou serviços, e mesmo assim, estes terão que ser compatíveis com aqueles praticados pelo mercado, para itens similares.

Assim, na busca da comprovação do subfaturamento percorre-se um longo caminho, sempre atendendo exigências técnicas, jurídicas e contábeis que a matéria

requer, tudo para demonstrar que no mundo físico valores e quantidades não podem ser subtraídas sem qualquer repercussão.

## 2.5. SUBFATURAMENTO NO CUSTO INDUSTRIAL

O subfaturamento nas aquisições de matérias-primas têm diversas consequências destacando-se principalmente:

A) - sonegação de parcela significativa dos tributos incidentes (II, IPI, ICMS);

B) - possibilidade contábil de saídas de produtos acabados em quantidades e/ou valores inferiores aos efetivamente praticados, uma vez que custo industrial será consideravelmente menor que o real.

Assim, as aquisições de matérias-primas subfaturadas encontram repercussão nas saídas. É claro que se relacionam, e nenhum grande esforço mental é necessário para entendê-lo. É que o preço de saída dos produtos acabados, matematicamente, é uma função do custo industrial, cujo limite é dado pelo mercado.

Resumidamente, o custo em uma indústria apresenta-se da seguinte forma:

$$MP + MOD = CD + MOI + OGI = CIF = CP + DD + DA = DC = CT$$

Onde:

MP =Matéria-Prima

MOD = Mão-De-Obra Direta

CD = Custo Direto

MOI = Mão-De-Obra Indireta

OGI = Outros Gastos Indiretos

CIF = Custos Indiretos De Fabricação

CP = Custo De Produção

DD = Despesas De Distribuição

DA= Despesas Administrativas

DC = Despesas Comerciais

CT = Custo Total

Custo seria, então, qualquer gasto com bem ou serviço utilizado na produção de outros bens, chamados de produtos acabados. Assim, pode-se dizer que custo relaciona-se com a atividade de produção. Para Leone (2000b, p.54), custo é o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda.

Como exemplos de gastos apropriados como custo industrial tem-se as matérias-primas utilizadas no processo produtivo, os salários do pessoal de produção, os combustíveis e lubrificantes usados nas máquinas industriais, os aluguéis e seguros da unidade industrial, a depreciação dos equipamentos industriais, os gastos com manutenção das máquinas industriais, etc.

As matérias-primas estariam incluídas nos custos diretos, posto que podem ser identificados e avaliados com a produção, podendo ser diretamente apropriados aos produtos fabricados, tendo em vista a existência de uma medida objetiva de consumo na produção.

Leone (2000a, p.49) define custos diretos como sendo aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados a seus portadores. Para que seja feita a identificação, não há necessidade de rateio.

A apuração dos Custos dos Produtos Vendidos segue a seguinte sistemática:

- ( + ) Estoque Inicial de Material Direto
- ( - ) Compras de Material Direto
- ( - ) Estoque Final de Material Direto
- ( = ) Material Direto Consumido
- ( + ) Mão-de-obra Direta
- ( + ) Gastos Gerais de Fabricação
- ( = ) Custo de Produção do Período
- ( - ) Estoque Inicial de Produtos em Elaboração
- ( + ) Estoque Final de Produtos em Elaboração
- ( = ) Custo da Produção Acabada no Período
- ( + ) Estoque Inicial de Produtos Acabados
- ( - ) Estoque Final de Produtos Acabados
- ( = ) Custos dos Produtos Vendidos no Período

O custo de aquisição das matérias-primas é dado conforme a seguir:

- ( + ) Compras Brutas de matérias-primas
- ( + ) Fretes e Seguros incidentes sobre compras de matérias-primas
- ( - ) Abatimentos e descontos incondicionais sobre compras de matérias-primas
- ( - ) Devoluções de Compras de matérias-primas
- ( = ) Custo de Aquisição das matérias-primas

Verifica-se, portanto, que a supressão de parte dos valores de aquisição de matérias-primas invariavelmente irá reduzir o Custo de Aquisição das mesmas. Como consequência imediata, os Custos dos Produtos Vendidos terão seu valor também reduzido, posto que estes têm em sua composição os montantes dos custos de aquisição dos materiais diretos.

Neste caso, subfaturando as aquisições de matérias-primas haverá seguramente uma redução proporcional nos custos dos produtos vendidos, na razão direta da participação daquelas nos referidos custos.

É natural que em cada setor industrial a participação dos elementos que compõe os Custos dos Produtos Vendidos sejam diferentes. Em alguns setores as matérias-primas serão preponderantes na determinação dos Custos industriais, já em outros, qualquer um dos outros componentes poderá ter preponderância em relação aos demais. Assim, qualquer redução nos elementos que compõe os Custos dos Produtos Vendidos irá provocar uma diminuir proporcional dos mesmos.

O Resultado Industrial é obtido através da subtração dos Custos dos Produtos Acabados das Vendas Líquidas. Tal resultado também é denominado de Lucro Operacional Bruto.

Assim, reduzindo-se os Custos dos Produtos Acabados aumenta-se o Lucro Operacional Bruto. Com o subfaturamento nas aquisições de matérias-primas consegue-se reduzir os Custos dos Produtos Acabados, sendo possível a manutenção do Lucro Operacional Bruto mesmo que haja redução nas vendas líquidas. Neste ponto encontra-se o cerne da fraude do subfaturamento nas aquisições : reduz-se os custos dos produtos acabados, mantêm-se o lucro operacional bruto em níveis compatíveis com outros custos e despesas, mas possibilita a redução das vendas líquidas, dando cabimento a obtenção de receitas marginais.

Assim, é fácil entender como o simples subfaturamento nas aquisições de matérias-primas, reduzindo consideravelmente o custo industrial, possibilita a omissão de receitas nas saídas de produtos acabados.

Não poderá qualquer empresa sobreviver por tempo indeterminado com seus custos acima de suas receitas, uma vez que, tirando os setores subsidiados da economia, nenhuma empresa suportaria prejuízos constantes ou contínuos. Assim, para que qualquer empresa, de qualquer setor da economia, sobreviva é necessário que apresente, ao longo dos anos, lucro, mesmo que, pontualmente, em determinado exercício venha a apresentar prejuízo. Nestes termos, qualquer empresa industrial terá que, no mínimo, empatar seus custos com suas receitas. Como as aquisições de matéria-prima influenciam consideravelmente os custos industriais, e estes, por sua vez, determinam o preço final dos produtos acabados, é fácil deduzir como o subfaturamento nas aquisições permitem que haja omissão de receitas, seja através de quantidades ou de valores.

Qualquer empresa quer minimizar seus custos e maximizar seus lucros. Fundamentado nesta sistemática que vem emprestada da ciência econômica, através do subfaturamento nas aquisições de matérias primas, consegue-se reduzir drasticamente, apesar de ilegal, os custos industriais, permitindo que seus produtos acabados sejam vendidos, também, subfaturados.

O Decreto nº 3000/99, que Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, expressamente indica os elementos que comporão o custo dos produtos vendidos, conforme abaixo transcrito:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

Ora, se as aquisições estão subfaturadas é claro e evidente que o custo industrial apurado é menor que o real. Assim sendo, cria-se uma margem muito grande para a omissão de receitas, já que as receitas geradas pelas saídas de produtos acabados, acompanhando o custo industrial, poderão formalmente ser inferiores aos praticados no mercado.

O levantamento de produção implica a consideração dos insumos utilizados na industrialização de bens (matérias-primas, produtos intermediários, materiais auxiliares, embalagens), consumo de energia elétrica etc., aplicando as quebras e perdas no processo de fabricação, estimando razoável margem de lucro, que também podem resultar em diferença mediante o confronto com os negócios declarados e respectivos valores ofertados à tributação.

## 2.6. DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DOS PRODUTOS ACABADOS

Segundo a doutrina de Custo Industrial, a Margem de Contribuição é definida como o valor oriundo da diferença entre vendas e todos os custos e despesas

variáveis, sendo utilizado na cobertura dos custos fixos para proporcionar o lucro. Martins (1998, p.195) diz que “ a margem de Contribuição Unitária é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro”.

Matematicamente seria:

$$\text{Margem De Contribuição} = \text{Vendas} - (\text{Custos} + \text{Despesas Variáveis})$$

A margem de Contribuição não poderá ser confundida com o lucro, posto que os custos fixos ainda não foram abatidos para a obtenção do resultado.

O preço de venda é determinado de acordo com a política de lucro da empresa industrial, levando em consideração as diversas variáveis que atuam sobre a produção. A fixação do preço de venda dos produtos acabados é obtida através da conjunção das variáveis custos, despesas e lucro.

Acerca da difícil tarefa de fixar preço dos produtos acabados Martins comenta:

O problema de decidir o preço a ser fixado não é tarefa para solução só com dados de custos. Necessário se toma uma gama de informações sobre mercado (elasticidade, na Economia) para que se possa, casando informes internos com externos, optar pelas decisões mais corretas. Também nessa hora a Contribuição Marginal é de vital importância. Das diversas opções de preço e quantidade, interessa a que maximiza a Margem de Contribuição Total, e não a Receita total, desde que para qualquer dessas alternativas o Custo Fixo se mantenha inalterado. (MARTINS, 1998 , p.249)



HORNGREN explicita o que sejam decisões de preço:

As decisões de preço são decisões que os administradores tomam sobre o que cobrar pelos produtos e serviços que oferecem...Essas decisões influenciam as receitas da empresa, que devem superar os custos totais, se se deseja obter lucros. A apuração dos custos dos produtos, conseqüentemente, é importante para estabelecer preços. Não há, contudo, um modo único de apuração do custo de um produto que seja universalmente relevante para todas as decisões de preço. (HORNGREN 2000, p.302)

É ainda HORNGREN quem escreve acerca das principais influências sobre o preço:

Há três influências principais sobre as decisões de preço : cliente, concorrentes e custos.

**Clientes** - Os administradores devem sempre examinar as questões relativas ao preço pela ótica de seus clientes. O aumento de preço pode fazer com que os clientes rejeitem o produto da empresa e prefiram o produto de um concorrente ou o substituam.

**Concorrentes** - As reações dos concorrentes influenciam a formação dos preços. Num extremo, os preços e os produtos de um rival podem forçar uma empresa a reduzir seus preços, para ser competitiva; no outro, uma empresa, sem concorrência, numa dada situação pode estabelecer preços altos...

**Custos.** As empresas fixam o preço dos produtos de modo a superar os respectivos custos de fabricação. O estudo dos padrões de comportamento do custo proporciona compreensão das receitas resultantes das diversas combinações de preço e volume de venda de determinado produto...O mercado estabelece o preço, mas os dados sobre os custos podem ajudar esses negociantes a estabelecer, por exemplo, o nível de atividade que melhor atenda aos objetivos particulares da empresa...(HORNGREN 2000, p.302) .

## 2.7. MÉTODOS DE CUSTEIO

Vários autores tornaram generalizada a idéia de que uma das finalidades da Contabilidade de Custos é a determinação do preço de venda dos produtos acabados. Várias são as técnicas que se prestam a isso, dentre elas:

- Custeio por Absorção;
- Custeio Variável ou Direto;

- Custeio ABC ( Activity Based Costing );
- Custo Meta.

Nos tópicos seguintes pode-se comparar os diferentes métodos de custeio.

### 2.7.1. Custeio por absorção.

É a forma de apurar o custo de produção de bens e serviços, que leva em consideração todos os elementos de custos relacionados direta ou indiretamente com a produção. Consiste no rateio exclusivo sobre os produtos dos custos de produção e de todas as despesas da empresa, seja ela qual for, inclusive a financeira. Com o rateio dos custos e despesas, obtém-se o valor de produzir e vender, dando os gastos completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita. Após o rateio basta fixar o lucro desejado para se conhecer o preço de venda final dos produtos. Assim, para a fixação do preço dos produtos, mister que se fixe a base de distribuição dos custos, despesas e lucro, bem como o volume produzido de cada produto.

As principais características desse método são:

- Os custos fixos indiretos em cada unidade de produtos são atribuídos em função de médias.
- Os custos fixos sempre irão compor o custo final do produto.
- Os custos fixos só vão para o resultado no momento da venda do produto.
- Utiliza-se de critérios subjetivos e normalmente arbitrários, para rateio dos custos fixos indiretos.

O método merece uma dura crítica por incorporar ao valor dos estoques os custos fixos indiretos, os quais por não poderem ser objetivamente mensurados e identificados com uma unidade do produto, que deveriam ser tratados como despesas do período a que se referem. Isto porque os custos fixos indiretos se caracterizam muito mais como custos de estrutura ou capacidade produtiva do que propriamente como custos de produto.

Nos casos em que os estoques finais de produtos acabados ou em processo se igualam a zero o efeito do custo fixo no estoque se anula, pois integram o custo dos produtos vendidos e invariavelmente irão para os fluxos de resultados do período. Em caso contrário, eles permanecerão no estoque, contribuindo para uma super-avaliação deste e conseqüentemente sub-avaliação no custo dos produtos vendidos. Em tal situação a empresa apresentaria um lucro super-avaliado. Tal raciocínio se torna válido pelo princípio da continuidade, porque se admitida a descontinuidade os efeitos se anulam na liquidação dos estoques.

Martins critica duramente este método. Para Martins (1998, p.237) “essa fórmula pode até ser usada numa economia de decisão totalmente centralizada, dificilmente consegue ter sucesso numa economia de mercado...” . Assim, é o mercado quem determina a fixação dos preços, ficando a análise dos custos e despesas responsável pela verificação da viabilidade de determinado produto, inserido num mercado que de forma preponderante estabelece seu preço.

### 2.7.2. Custeio variável ou direto

É a forma de apurar o custo de produção de bens e serviços que considera apenas os elementos variáveis do custo de produção. Este método se utiliza da Margem de Contribuição para auxiliar nas tomadas de decisões relativas à determinação dos preços de vendas dos produtos. Assim, através do conhecimento da Margem de Contribuição é possível a maximização da receita de cada produto, ficando disponível a informação daqueles que apresentam melhor resultado. Neste aspecto, cabe a empresa identificar todas as variáveis, sejam elas de custos, de quantidade produzida ou de mercado, de tal forma que se obtenha o preço de venda ideal que maximize sua margem de contribuição total. Segundo LEONE :

a Contabilidade de Custos tem-se esforçado para não só atribuir todos os custos e despesas fabris ao produto...como também apropriar as despesas comerciais e administrativas numa tentativa, inteiramente vã no horizonte do curto prazo, de calcular os custos totais dos produtos e com isso conhecer os produtos mais lucrativos e menos lucrativos. (LEONE 2000a, p.323-324)

A principal características desse método é que os custos fixos, relacionados à produção são tratados como custos do período à que se referem.

### 2.7.3 – Comparação entre absorção e variável.

Na tabela a seguir pode-se fazer a comparação entre os métodos de custeio por absorção e custeio variável.

CUSTEIO VARIÁVEL	CUSTEIO POR ABSORÇÃO
Os custos indiretos fixos não são incluídos nos estoques e nos custos dos produtos vendidos.	Os custos indiretos fixos são incluídos nos estoques e nos custos dos produtos vendidos.
O resultado bruto é a margem de contribuição bruta( Receita de vendas menos os custos variáveis dos produtos vendidos )	O resultado bruto é o lucro bruto ( Receitas de vendas menos o custo dos produtos vendidos )
O resultado líquido é a margem de contribuição bruta menos as despesas variáveis e os custos e despesas fixas.	O resultado líquido é o lucro bruto menos despesas comerciais, administrativas e financeiras.
Interpretação de custos fixos como custos periódicos ( função do tempo ), ou seja, não variam de acordo com o volume da atividade.	Interpretação de custos fixos como custos do produto ( função da produção ) ou seja, variam de acordo com o volume da atividade.
Somente os custos variáveis de fabricação são computados no custo dos produtos fabricados.	Os custos fixos também são computados no custo dos produtos fabricados.
Força uma política de análise global dos resultados e suas causas	Parte de valores unitários de lucros que nem sempre descrevem a realidade.

Fonte: Apostila de Contabilidade e Análise de Custos – Prof Josué Brisola –2002, p 53

A demonstração de resultados é feita da seguinte forma nos dois tipos de custeio.

CUSTEIO VARIÁVEL	CUSTEIO POR ABSORÇÃO
Receita de Vendas	Receita de Vendas
(-) Custos variáveis dos produtos vendidos	(-) Custo dos produtos vendidos
(=) Margem de contribuição bruta	(=) Lucro bruto
(-) Despesas variáveis	(-) Despesas administrativas
(=) Margem de contribuição líquida	(-) Despesas comerciais
(-) Custos fixos	(-) Despesas financeiras
(-) Despesas fixas	(=) Lucro líquido
(=) Lucro líquido	

Fonte: Apostila de Contabilidade e Análise de Custos – Prof Josué Brisola – 2002, p 53

#### 2.7.4. Custeio ABC

O método ABC (Custeio Baseado nas Atividades) é semelhantemente ao método de custeio por absorção, ocorre a alocação completa de todos os custos e despesas a todos os produtos. Para obtenção do preço de venda dos produtos adiciona-se o lucro desejado por unidade. É claro que tal método só se aplica a produtos com características monopolísticas, permanecendo os mesmos problemas de subjetividade nos critérios de rateio dos custos e despesas, além de não apresentar solução para a problemática da variação nos volumes de produção. Desta forma, não há solução a vista para os custos fixos, que invariavelmente criam

problema na sua alocação aos produtos, assim como nas variações nos volumes de produção.

Através deste método pode-se conhecer os custos de todas as atividades, sendo que aquelas que não adicionam qualquer valor ao produto podem ter seus gastos reduzidos ou mesmo anulados, racionalizando-se, assim, o processo de produção.

As características fundamentais do método de custeio ABC são:

- Os custos são alocados as atividades que os consomem utilizando-se bases específicas
- Permite a segregação de atividades que adicionam, e das que não adicionam valor ao produto.
- Enfatiza o custo do processo em relação ao custo do produto.

#### 2.7.5. Custo meta

No Custo Meta (Target Cost) muitas vezes o preço ideal revela-se incapaz de produzir o resultado mínimo necessário, ou em casos extremos, nem mesmo é capaz de suplantar os gastos fixos de produção. Faz-se necessário percorrer o caminho inverso, posto que o preço de venda passa a ser determinado pela oferta e procura. Como as empresas não podem alterar substancialmente seus preços através da redução dos custos, faz-se necessário saber qual o custo máximo suportável tendo em vista o retorno desejável. A questão, então, passa a ser qual o custo máximo permitido para determinado produto de tal forma que se obtenha o

mínimo de rentabilidade desejada, tomando como preço de venda o que o mercado oferece. HORNGREN ao se referir ao custo meta como ponto de partida para a determinação do preço meta escreve:

O preço-meta é a estimativa de preço do produto (ou serviço) que o consumidor potencial está disposto a pagar. Essa estimativa baseia-se na percepção do valor do produto aceito pelo cliente e das respostas dos concorrentes...O preço-meta conduz ao custo-meta. O custo-meta unitário é a estimativa do custo unitário de longo prazo de um produto (ou serviço) que, quando vendido pelo preço-meta, permite que a empresa alcance o lucro operacional-meta unitário. O custo-meta unitário é obtido da dedução do lucro operacional-meta unitário do preço-meta. (HORNGREN 2000, 305-306)

Vê-se que qualquer que seja o método utilizado para determinação do preço de venda dos produtos, bem como da rentabilidade obtida, o ponto de partida é sempre o custo de produção, sejam eles fixos ou variáveis.

Qualquer redução obtida nos custos de produção irá influenciar o preço de venda dos produtos e seus resultados. Assim, deduz-se que a finalidade do controle dos custos industriais passa a ser de suma importância para a sobrevivência empresarial em um universo mercadológico cada vez mais globalizado. Reduzir os custos e aumentar os resultados obtidos parece ser a finalidade primeira de qualquer empresa industrial destinada ao sucesso. Neste ponto, é possível a consecução deste objetivo dentro da legalidade utilizando-se das mais diversas teorias empresariais, racionalizando-se os processos industriais com finalidade de reduzir custos e despesas.

O problema surge quando no desejo de obtenção de resultados positivos são utilizados métodos que ferem as leis formais, os Princípios Fundamentais da Contabilidade, bem como a livre concorrência. Para tanto, algumas empresas se utilizam de métodos ilegais com a finalidade de reduzir insumos que compõem os



custos dos produtos vendidos. Neste sentido, o subfaturamento das aquisições das matérias-primas tem sido abundantemente utilizado para reduzir custos e despesas e aumentar lucros. É claro que ao arrepio da lei.

Através do subfaturamento nas aquisições das matérias-primas nenhum grande esforço gerencial é necessário para a obtenção de resultados positivos, além do que os preços dos produtos acabados obedecem a uma sistemática que difere dos métodos normais, sendo possível sua redução substancial, provocando, a partir daí, a concorrência desleal. Através desse artifício consegue-se, contabilmente, a redução dos custos dos produtos vendidos, e conseqüentemente o aumento dos resultados obtidos. Contudo, tal infração é meramente formal, indo de encontro aos ditames da legislação tributária e aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, que determinam a relevância da essência econômica sobre os aspectos formais. Desta forma, prevalece, tanto na seara tributária como na contábil, a verdade material como elemento norteador para a determinação dos custos dos produtos vendidos, dos resultados obtidos e dos montantes oferecidos à tributação.

De forma conclusiva, as palavras de JÚLIO vão ao encontro do que se disse acima:

por meio do subfaturamento ou de declaração de menos produtos que na realidade se encontram dentro de um contêiner -, quadrilhas ou empresas antiéticas causam grande dano à economia formal e ao país. Conseguem colocar no mercado produtos estrangeiros a preços muito inferiores aos dos similares nacionais e até mesmo aos de itens idênticos importados legalmente.( JÚLIO, 1998 , p33 )

## 2.8. A COMPETITIVIDADE DO SEGMENTO DE CONFECÇÕES

No ano de 2000 em uma parceria entre a Confederação Nacional da Indústria (CNI), a Confederação Nacional da Agricultura (CNA) e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) a Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro realizou estudos sobre a Cadeia Produtiva da Indústria Têxtil brasileira. Ao final esses estudos indicaram que nos últimos anos a cadeia têxtil aceitou o desafio da abertura econômica e da concorrência internacional promovendo ajustes para garantir uma maior produtividade e competitividade.

### 2.8.1 – Aspectos estruturais do segmento de confecções

O segmento de confecções do Brasil, assim como em todo o mundo, se caracteriza por um alto grau de diferenciação no que diz respeito às matérias-primas utilizadas, processos produtivos existentes, padrões de concorrência e estratégias empresariais. Essa característica de apresentar grande heterogeneidade em seus produtos, com a existência, segundo a divisão feita pela ABRAVEST, de 21 segmentos destinados (incluindo artigos de cama, mesa e banho, os mais variados tipos de roupa e de acessórios), dificulta uma realização de uma análise conjuntural de qualidade, fato que levou a focalizar esse estudo prioritariamente no segmento do vestuário. Segundo dados do IEMI, cerca de 83% dos números de empresas no setor de confecção estão voltadas para a confecção de vestuário e se tomarmos o número de mão-de-obra empregada – direta e indireta – na indústria de confecção,

veremos que o segmento de vestuário participa com cerca de 80% do total da mão-de-obra empregada.

O segmento de confecções se caracteriza pela falta de barreira tecnológica à entrada de novas empresas (equipamento básico continua a ser a máquina de costura e a sua operacionalização é amplamente difundida) e baixo investimento requerido para a construção de uma unidade produtiva de médio a pequeno porte. Essas duas características geram uma grande atratividade para a entrada de empresas no segmento, o que acaba fazendo com que esse segmento tenha um grande número de empresas atuando, notadamente de empresas de pequeno porte. Segundo dados do IEMI, as pequenas confecções correspondem a 70% do total das empresas, enquanto as médias correspondem a 27% e as grandes com os 3% restantes. A característica de ser observada uma maioria de pequeno porte é notada em todos os países, não se configurando em uma particularidade do segmento no Brasil.

Ao longo dos últimos anos, avanços tecnológicos ocorreram na fase anterior à costura, na qual não há a necessidade de haver manuseio dos tecidos. Passou-se a utilizar o CAD (Computer Aided Design)/CAM (Computer Aided Manufacturing) e dispositivos de controle numérico, o que possibilitou nesta fase da confecção diminuir o tempo de produção e de desperdício de matéria-prima, além de aumentar a flexibilidade produtiva. Porém, a costura ainda é a fase principal do processo produtivo (cerca de 80% do trabalho produtivo) e os avanços tecnológicos são menos observados, uma vez que esta etapa é altamente intensiva em trabalho, o que faz com que essa etapa do processo e por conseguinte, todo processo de confecção, seja altamente dependente da habilidade e do ritmo da mão-de-obra.

Portanto, devido a intensidade da utilização da mão-de-obra no segmento de confecção, o salário passa ser a peça importante a ser levada em conta para localização de empresas. Esse segmento, historicamente concentrado na região Sul/Sudeste do país, passou a apresentar taxas de crescimento na região Nordeste, notadamente o Ceará, devido a forte migração de empresas para a região. Essa migração está fortemente relacionada com o baixo custo da mão-de-obra, pois enquanto uma costureira custa algo em torno de R\$ 875,00 ao mês no Vale do Itajaí (SC), em outras regiões custa R\$ 314,00 ao mês.

Essa intensidade na utilização de mão-de-obra no segmento de confecção, faz com que este segmento o menor gasto de capital por posto de trabalho entre todos os segmentos da cadeia têxtil, que é uma das grandes empregadoras em qualquer parque industrial do mundo. Para se ter uma idéia, os Estados Unidos, 1 em cada 11 trabalhadores no setor industrial estão trabalhando no setor têxtil. Na França, esse número sobe para 1 em cada 8 trabalhadores. Segundo estudo realizado pelo BNDES pelas economistas Sheila Najberg e Solange Paiva Vieira, que construíram o Modelo de Geração de Emprego por meio da análise de 41 atividades econômicas, o vestuário foi apontado como o setor de maior potencial de criação de vagas, a partir de um crescimento das vendas da ordem de R\$ 1 milhão. Nesse modelo, procurou-se traçar quantos empregos seriam gerados em cada uma das atividades se as vendas subissem naquele montante. O vestuário, com acréscimo potencial de 442 postos de trabalho, foi o primeiro segmento de toda a pesquisa, mostrando a importância desse segmento como gerador de emprego e a importância da mão-de-obra para a competitividade desse segmento na cadeia têxtil brasileira.

Portanto, na análise de competitividade do segmento de confecção no Brasil, não se pode desconsiderar as duas características mais marcantes do segmento: intensivo em mão-de-obra e formado em sua maioria por empresas de pequeno porte, muitas das quais inseridas na informalidade econômica. Essa informalidade impacta negativamente na competitividade do setor, uma vez que as chamadas oficinas de costura de fundo de quintal, que não pagam imposto algum, distorcem o sistema de preços de forma a afetar diretamente a rentabilidade das empresas formais, justamente as que possuem maior capacidade de investimento em modernização.

As seções seguintes abordam o desempenho dos principais segmentos de confecções no período de pós-abertura comercial, período este marcado pela imposição de um novo paradigma competitivo em todo o segmento, seja mediante o aumento das importações, seja por meio da entrada de produtos ilegais no mercado interno ( oriundos de contrabandos, subfaturamento ou classificação deficiente de produtos importados).

#### 2.8.2.Aspectos de competitividade com relação à mão-de-obra

Para um segmento intensivo em mão-de-obra, a questão da sua qualidade e do seu custo toma dimensões não encontradas em outros segmentos da cadeia têxtil.

Com relação à qualidade da mão-de-obra, por ser um processo amplamente difundido há muito tempo, somando ao fato de que na fase da costura ( fase efetivamente intensiva no trabalho, que corresponde a 80% do processo produtivo) não se encontram grandes evoluções, a qualidade foi apontada como

satisfatória pela maioria das empresas. Porém, deve-se destacar a questão da diferença da qualidade da mão-de-obra entre as diferentes regiões do Brasil, uma vez que se sabe que a mão-de-obra empregada pelas confecções de Santa Catarina são mais especializadas do que as utilizadas na região Nordeste, fato este que contribui em muito para a produção de artigos mais sofisticados em Santa Catarina em detrimento de uma maior fabricação de *commodities* na região Nordeste. Essa deficiência tem sido objeto de medida específica no estado do Ceará, cujo o governo tem investido no treinamento da mão-de-obra na região.

Porém, não se deve esquecer que esta qualidade tem um alto preço para as indústrias e confecções instaladas em Santa Catarina, por exemplo, o que nos remete imediatamente para a questão do custo da mão-de-obra como um dos fatores-chaves para a localização de indústrias têxteis, principalmente as integradas com a confecção. Várias são as empresas que já instalaram ou desejam instalar unidades de confecção no Nordeste atrás do benefício da mão de obra barata, uma vez que as disparidades de custo são significantes, como já foi demonstrado ao longo do trabalho. Como forma de minimizar esta disparidade, vale ressaltar a atitude pioneira da cidade de Blumenau (SC) que por meio de um acordo entre patrões e empregados introduziu um maior grau de flexibilidade para a contratação de mão-de-obra (acabando com o piso salarial) e introduziu banco de horas.

A questão do custo da mão-de-obra passa necessariamente pela questão dos altos encargos trabalhistas e benefícios que devem ser pagos pelos empregadores. O Governo deveria atuar de forma mais incisiva na questão dos encargos sociais como forma de gerar maior flexibilidade e menores custos, procurando corrigir a distorção de que a cada real pago, outro real é gasto pelo empregador. Enquanto

em outros países não se observam encargos tão altos, a competitividade da confecção brasileira estará sempre abaixo do seu verdadeiro potencial competitivo.

### 2.8.3.Aspectos de competitividade com relação à tecnologia

Com relação a situação tecnológica das empresas brasileiras no setor de confecção, tal qual os outros segmentos estudados, encontramos alto grau de diversidade entre os participantes do mercado. A utilização de equipamentos modernos do tipo CAD/CAM possibilita uma queda substancial do desperdício e aumento da flexibilidade produtiva. A utilização desses sistemas de computação mencionados, permite o desenho dos moldes e a máxima eficiência no corte dos tecidos, Possibilitando uma redução de 30 para algo em torno de 3% do nível de perda de matéria-prima para a confecção. Nos sistemas tradicionais e antigos, o corte dos modelos é feito na forma da tentativa e erro, não havendo otimização do tecido adquirido.

Nas grandes empresas integradas voltadas para o modelo de produzir *commodities*, a escala de produção e a qualidade são fatores de determinação de competitividade importantes. Muitos foram os investimentos realizados na modernização de unidades industriais próprias ou adquiridas de outras empresas que não tinham capacidade de financiamento. Portanto, o aparato tecnológico dessas empresas é de primeiro mundo, altamente modernas. O mercado dessas empresas é por exemplo, a confecção de *jeanswear* e uniformes, além das camisetas de malha ( da Coteminas com as camisetas *jamme* da Vicunha com camisetas 100% algodão), produzidas em larga escala e consideradas *commodities* no mercado internacional.

Para o grupo de empresas que se voltaram para a diferenciação e produção de produtos de maior valor agregado, portanto exigente de maior qualidade, vários são os casos de investimentos nos últimos anos em termos de aquisição de novo maquinário. Exemplos como o da Pettenati que produz uma grande variedade de produtos em máquinas modernas, obtidas por meio de um plano de investimentos de cerca de U\$\$ 60 milhões nos últimos cinco anos, obtendo um parque industrial de máquinas com idade média em torno dos 2,5 anos. Essas empresas, claramente, são competitivas tanto em termos de qualidade como em termos de preço. Outro exemplo de investimentos recente é o da Marisol com a construção de uma unidade moderna no Rio Grande do Norte e na obtenção de recursos oriundos do Prodec para investimentos na empresa e na Maju, empresa adquirida em 1994.

Os dados sobre idade média das máquinas, segundo o IEMI, mostram que, em 1995, as máquinas de costura reta apresentavam em média 5,9 anos e as de *overloque* 6 anos, tendo os dois tipos de máquinas decrescido, com relação ao ano de 1990, em aproximadamente 40% e 27%, respectivamente.

Idade Média de algumas máquinas do segmento de Confecção

MÁQUINAS	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Costura reta	-	9,6	8,9	8,7	7,3	6	5,9
Overloque	-	8,3	7,9	7,8	6,7	5,9	6

Fonte: IEMI.



Com relação ao parque de máquinas do segmento de confecção, segundo o IEMI, em 1996, existiam 356.881 máquinas de costura reta, 275.973 de *overloque* e 3.480 máquinas bordadeiras.

A grande diversidade do setor está concentrada nas pequenas confecções, muitas das quais de fundo de quintal, ou seja, informais. Para as pequenas empresas, a saída, dada a restrição financeira para a aquisição de moderno maquinário, passa necessariamente para a formação pólos de confecções. Nesses pólos, além de possibilitar a formação de centrais de compras e de vendas, centralização de treinamento de mão-de-obra e difusão de técnicas entre os pequenos, a formação de parcerias para a utilização de equipamentos de CAD/CAM de uso compartilhado iria em muito diminuir os desperdícios típicos encontrados em pequenas confecções que não dispõem de recursos suficientes para a automação do processo produtivo anterior à fase da costura. De acordo com informações levantadas pela FIEMG em 1997, o uso do CAD/CAM abrange apenas 14% das empresas confeccionistas do estado, número muito baixo para um estado forte no lançamento de moda no Brasil e, portanto, de alto potencial competitivo na diferenciação de produtos.

#### 2.8.4. Aspectos de competitividade com relação ao fortalecimento das marcas

Deve-se salientar que nosso segmento produtor de artigos de Cama, Mesa e Banho é bastante competitivo em termos de preços e de qualidade. Isso, porém, não garante a manutenção do padrão competitivo conquistado. Os exportadores nacionais já têm conquistado o reconhecimento da qualidade dos produtos frente os principais distribuidores externos, porém, carecemos de marcas nacionais fortes,

que sejam reconhecidas pelo consumidor final. Essa é uma desvantagem das nossas exportações, pois ficam sujeitas a uma forte competição, via preços, com os asiáticos. Nesse aspecto, dependendo da capacidade dos chineses em absorver as tecnologias e o conhecimento produtivo, podem se tornar uma ameaça, apesar de não terem a mesma qualidade dos produtos no exterior (campanhas de marketing) e o acesso aos canais de distribuição externos. Para isso, campanhas de caráter institucional no exterior, ressaltando a qualidade dos produtos fabricados no Brasil, assim como a construção de um padrão brasileiro de *design* é muito importante, tornando-se uma medida que vai auxiliar a todos os participantes da cadeia têxtil, ainda mais quando se objetiva a elevação das exportações brasileiras de têxteis para algo em torno de U\$\$ 4 bilhões no ano 2002 ( em 1998, as exportações totais foram de U\$\$ 1 bilhão), como é o desejo da ABIT, escorado em um amplo programa de investimentos no setor amplamente divulgado pela imprensa.

Dentro deste pacote de investimentos previstos pela ABIT, um gasto operado de U\$\$ 5 milhões na pesquisa do *design* brasileiro é de U\$\$ 34 milhões para a promoção das exportações, dentro de um pacote estimado de US\$ 10,9 bilhões ( o que corresponderia a 0,35% desse pacote) é muito pouco, ainda mais quando sabemos que a Espanha, ciente da importância de um *design* próprio de forma a obter um estilo diferenciado que pudesse ser identificado internacionalmente, esse apoio envolveu recursos da ordem de US\$ 20 bilhões entre 1992 e 1995.

#### 2.8.5. Aspectos de competitividade com relação às políticas públicas

O alto grau de informalidade do segmento de confecções do Brasil, característica esta já comentada, precisa ser combatido de forma veemente pelos governos, como forma a minimizar a competição predatória via preços que os informais realizam no mercado e estimular as empresas que apostaram em modernidade tecnológica e organizacional. Para isso, o aumento da fiscalização de modo a incentivar o cumprimento das leis é passo altamente necessário. Além disso, cabe destacar as altamente necessárias reformas tributárias e do mercado de trabalho, Como forma de estimular o ingresso à formalidade. Um outro ponto importante seria o de fiscalizar as empresas sub-contratadas pelas grandes e médias de forma a estimularem estas a só realizarem parcerias com empresas em dia com a legislação trabalhista e tributária.

Além desta necessidade de atuação de políticas públicas, um outro ponto do qual não pode esquecer é a atuação delas frente à concorrência desleal praticada pelos asiáticos, principalmente a China. Mesmo tendo conquistado uma elevação média de alíquotas de importação em 1996, fato este já comentado na introdução do presente trabalho, isso só não basta, haja vista que, segundo Gustavo de Azevedo,

“...isso ( a elevação das alíquotas) foi muito pouco se atentarmos para o fato de que as camisas coreanas e chinesas estavam sendo declaradas, pelos importadores, como tendo custado US\$ 0,04 (...) Não é preciso ser brilhante para ver o estrago que uma camisa que mesmo após ser taxada em 70% (passa a custar para o importador, arredondando, US\$0,07) faz numa economia que durante anos ficou protegida”.

Acrescente a isso todo o fato de que a importação de confeccionados prontos impacta nos níveis produtivos de toda a cadeia têxtil, uma vez que ao substituir o

produto do elo final da cadeia, haverá indiretamente impactos em todos os elos produtores de insumos para a confecção. Assim, Precisa-se combater o subfaturamento das importações e aumentar a fiscalização no que se refere à entrada de contrabando . Medidas já foram tomadas nesse sentido, por meio de uma inédita parceria entre a Receita Federal e a ABIT/Sinditêxtil de São Paulo, que passou a auxiliar os fiscais alfandegários com treinamento de todas as particularidades dos produtos têxteis de forma a dar um embasamento mais técnico na análise das importações de têxteis no porto de Santos. Porém, de imediato foi constatado um acréscimo considerável de importações em outros portos como forma de fugir dessa fiscalização mais eficiente. Logo, essa parceria deveria ser ampliada para todo o território nacional, inclusive devendo ser contemplada a centralização de entradas de mercadorias têxteis em poucos pontos da fronteira nos moldes adotados pelo México.

### 3. METODOLOGIA

Os objetivos deste trabalho serão abordados da seguinte forma:

Análise e retratação da sonegação fiscal através da prática do subfaturamento pela indústria:

- Pesquisas em arquivos da Coordenação da Receita do Estado tais como pareceres, autos de infração e acórdãos do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado.

Reflexão sobre a capacidade do fisco em detectar a sonegação fiscal através da prática do subfaturamento pela indústria.

- Entrevistas com empresários da indústria de confecções da região de Maringá.
- Entrevistas com Auditores Fiscais da Receita do Estado do Paraná.

#### 4- CONCLUSÃO

A prática do subfaturamento na indústria é uma realidade. Ocorre em diversas fases do processo industrial, iniciando-se às vezes já na aquisição da matéria prima ou importações de máquinas, na falta de contabilização no custo de itens do processo e às vezes através do subfaturamento de serviços de terceiros ( facções ).

É uma prática que traz grande prejuízo ao Estado, visto que subtrai grande parte dos tributos de todas as esferas de competência, principalmente aqueles cujos valores monetários de suas bases de cálculo encontram-se fundamentados no valor das operações mercantis.

Da mesma forma o combate à esse tipo de sonegação é grandemente dificultado pois sempre encontra-se resguardada por documentos legalmente exigidos pela legislação tributária e também a legislação comercial, o que em grande parte dos casos impossibilita ao fisco a comprovação do ilícito.

Devido a grande complexidade do processo industrial e às variações existentes entre as diversas empresas do setor dificilmente pode-se estabelecer um método de auditoria capaz de atuar em todos os casos. O auditor fiscal na busca da obtenção de provas de que a empresa pratique o subfaturamento necessitará então interagir com o processo industrial da empresa buscando detectar para aquele caso específico os pontos onde possam existir as falhas que levem ao subfaturamento ( aquisição de matéria prima, terceiros, despesas , etc ).

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2.ed., São Paulo: Bushatsky, 1977.

MASSON, Charles Robbez. **La Notion d'Évasion Fiscale en Droit Interne Français**. Paris : Livrarie Gênerare de Droit et de Jurisprudence, 1990.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**. São Paulo : Saraiva, 1997. .

JÚLIO, Carlos Alberto. Concorrência Desleal. **Revista Exame**: São Paulo, p. 33, mar. 1998

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998, 4v.

PARANÁ - CCRF- Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado.

PARANÁ – **Lei 11580/1996 de 14 de novembro de 1996** – Dispõe sobre o ICMS com base nop art 155, inc II, par 2 e 3 da Constituição Federal e na Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996.

BRASIL – **Lei 5172 de 25 de outubro de 1966** – Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios – Diário Oficial da União , Brasília 27 de outubro de 1966.

BRASIL - **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, 11 de jan. 2001.

**BRASIL- Convênio ICM 66, de 14 de dezembro de 1988.** Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 14 de dez. 1988.

**BRASIL - Decreto nº 4544, de 25 de dezembro de 2002.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Diário Oficial da União, Brasília, 26 de dezembro de 2002.

**BRASIL - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União, Brasília, 29 de mar. 1999.

**LEONE, George S. G. Curso de Contabilidade de Custos.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000a.

**LEONE. Custos - Planejamento, Implantação e Controle.** 3.ed. São Paulo : Atlas, 2000b.

**MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

**HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. Contabilidade de Custos.** Rio de Janeiro: LTC, 2000.

**USP , Equipe de Professores da FEA Contabilidade Introdutória - Editora Atlas - 7ª edição**

**BRISOLA, Josué – Contabilidade e Análise de Custos – Universidade Federal do Paraná , 2002**

**IEL,CNA e Sebra – Análise da eficiência e da competitividade da cadeia têxtil brasileira- Brasília, DF, IEL, 2000**



## **6.ANEXOS**

**ANEXO I – Acordãos do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do  
Estado do Paraná.**

1) Acordao ccrf/pr n. 0830/91 2a.camara doe(p): 3658 - 10/12/91

Protocolo...: 02.3645796-6 dt.lavrat: 23/02/89 data julg.: 25/09/91

.....

Sumula ICM - Subfaturamento.

Caracteriza infracao a consignacao em documento fiscal de importancia diversa do efetivo valor da operacao, a constatacao, nos "pedidos", de preco superior ao indicado nas notas, agregado ao fato de que, nestas , fez-se constar descontos incomuns a pratica comercial.

Recurso voluntario nao provido. Decisao unanime.

2) Acordao ccrf/pr n. 0700/92 2a.camara doe(p): 3906 - 09/12/92

Protocolo...: 13.3647293-4 dt.lavrat: 13/06/89 data julg.: 20/07/92

.....

Sumula ICMS - Subfaturamento.

Comprovada tal pratica mediante confronto da nota fiscal com o pedido emitido pela autuada, na mesma data onde conferem todos os dados, exceto o preco da mercadoria, devido e o imposto referente a diferenca de valores e a multa aplicavel. Cancela-se a exigencia em relacao da que la onde constam mercadorias diversas das descrita no pedido.

Recurso voluntario conhecido a unanimidade e parcialmente provido por desempate.

- 3) Acordao ccrf/pr n. 0837/95 2a.camara doe(p): 5013 - 30/05/97

Protocolo...: 06.7032824-0 dt.lavrat: 26/06/94 data julg.: 04/12/95

.....

Sumula ICMS - Subfaturamento.

Caracterizada a infracao, atraves de documentos do proprio contribuinte, mantem-se a exigencia.

Recurso voluntario conhecido e nao provido por unanimidade.

- 4) Acordao ccrf/pr n. 0162/91 2a.camara doe(p): 3481 - 01/04/91

Protocolo...: 13.3586429-4 dt.lavrat: 30/03/87 data julg.: 11/03/91

Sumula ICMS - Presuncao de subfaturamento.

Confrontando-se os pedidos com as respectivas notas fiscais vereficou-se que estas apresentavam valores inferiores aqueles. No curso do procedimento a autuada comprovou que a negociacao final nao obedeceu os pedidos. irretocavel, em decorrencia, a decisao de primeiro grau que considerou improcedente a medida.

Recurso de oficio nao provido a unanimidade.

- 5) Acordao ccrf/pr n. 0780/91 2a.camara doe(p): 3643 - 19/11/91

Protocolo...: 02.3671378-4 dt.lavrat: 06/11/88 data julg.: 06/09/91

Sumula ICMS - Subfaturamento - Suposicao.

Inexistindo elementos probatorios da infracao apontada improcedente e a medida.

Recurso "ex officio" nao provido. decisao unanime.

6) Acordao ccrf/pr n. 1085/91 2a.camara doe(p): 3728 - 24/03/92

Protocolo...: 07.3668716-0 dt.lavrat: 30/10/89 data julg.: 06/12/91

Sumula ICMS - Subfaturamento.

Infundada a premissa fazendaria de sorte que o contribuinte comprova eficazmente que na operacao auferiu lucro real. Improcedente a medida que exige o tributo e multa prevista no item 7, paragrafo 1, artigo 66 da lei 8933/89.

Recurso ordinario provido por desempate.

7) Acordao ccrf/pr n. 0837/92 1a.camara doe(p): 3887 - 12/11/92

Protocolo...: 04.3585661-6 dt.lavrat: 24/05/87 data julg.: 09/09/92

Sumula icm - Base de calculo. Subfaturamento nao confirmado.

Se o sujeito passivo comprova documentalmente o preco praticado na venda, nao se pode manter a suposicao de reducao ilegítima do valor da operacao.

Recurso ordinario provido.

Decisao unanime.

8) Acordao ccrf/pr n. 0483/94 3a.camara doe(p): 4353 - 23/09/94

Protocolo...: 11.6012063-3 dt.lavrat: 28/10/93 data julg.: 29/07/94

Sumula ICMS - Subfaturamento. Presuncao.

Comprovado inexistir, a vista das provas, cancela-se a sendo medida fiscal, improcedente o lancamento.

Recurso de oficio improvido.

Decisao unanime.

9) Acordao ccrf/pr n. 0153/96 1a.camara doe(p): 4849 - 23/09/96

Protocolo...: 11.6010284-8 dt.lavrat: 26/09/93 data julg.: 12/08/96

Sumula ICMS - Subfaturamento.

Aceitaveis os precos praticados segundo demonstrado em planilha de custos, e considerando, de outro lado, a mingua de provas produzidas pelo fisco para caracterizar a infracao, da-se por improcedente a exigencia de imposto e da multa do artigo 66, paragrafo 1., inciso vii, da lei n. 8933/89.

Recurso ordinario conhecido e provido. Decisao unanime.

10) Acordao ccrf/pr n. 0235/96 1a.camara doe(p): 4883 - 12/11/96

Protocolo...: 08.7012072-0 dt.lavrat: 26/06/93 data julg.: 20/09/96

Sumula ICMS - Subfaturamento.

A infracao em causa, que caracteriza sonegacao fiscal, sendo-lhe, por isso, atribuida penalidade gravosa, ha que resultar provada eficazmente pelo

fisco. Não o sendo, como acontece no caso, da-se por improcedente a medida.

Recurso ordinario conhecido e provido por maioria.

## **ANEXO II – Princípios e Convenções Contábeis**



## PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

### A) O Princípio da Realização

Como norma geral, a receita é reconhecida no período contábil em que é realizada. A realização usualmente ocorre quando bens ou serviços são fornecidos a terceiros em troca de dinheiro ou de outro elemento do ativo.

### B) O Princípio da Entidade

Pressupõe-se que a Contabilidade é executada e mantida para as entidades como pessoas completamente distintas das pessoas físicas (ou jurídicas) dos sócios.

### C) O Princípio da Continuidade

Adota-se a hipótese de que a duração da empresa é indeterminada. Trata-se de princípio muito explorado pelos defensores dos Custos históricos sob a alegação de que, se os valores de realização não interessam, então devemos ater-nos ao custo. Ressalte-se que *custo* para os referidos autores é sinônimo de *custo original*, quando sabemos que os conceitos de custo são vários: custo original, custo de reposição, Custo de oportunidade, custo original ajustado pelas variações do índice geral de preços etc.

#### **D) O Princípio do Custo como Base de Valor**

Talvez seja mais apropriado denominá-lo "O Princípio do Custo Histórico (Original) Como Base de Valor", pois, como vimos, são vários os conceitos de custo existentes. Como princípio geralmente aceito, refere-se ao custo original. Na conceituação ortodoxa os elementos do ativo entram nos registros contábeis pelo preço pago para adquiri-los ou fabricá-los. A não ser para aqueles elementos do ativo sujeitos à amortização, depreciação ou exaustão, uma vez registrados, seu valor inscrito não é alterado, ressalvando-se ainda a regra conhecida como "custo ou mercado o que for mais baixo" e os casos de reavaliação de ativo previstos pelas legislações de alguns países (bem como de correção monetária).

#### **E) O Princípio da Competência dos Exercícios**

Este princípio demonstra, em resumo, que as receitas e as despesas são atribuídas aos períodos de acordo com a real ocorrência dos mesmos, isto é, de acordo com a data do *fato gerador* e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro.

#### **F) O Princípio do Denominador Comum Monetário**

Por um aspecto, a Contabilidade preocupa-se em captar e registrar eventos e transações suscetíveis de avaliação monetária. É uma das características do modelo de informação e mensuração contábil. Embora à avaliação monetária possam estar subjacentes considerações de natureza física e de quantidades, o *denominador comum* (daí a denominação do Princípio em epígrafe), é a avaliação monetária.

Por um outro aspecto, uma vez estabelecida uma relação de débito ou de crédito com terceiros, o montante do débito ou crédito deverá ser resgatado ou redimido exatamente o valor originalmente 'estabelecido. Isto significa que, se a entidade tiver um saldo do direito a receber de \$ 10 deverá receber, na data do vencimento, exatamente \$ 10, apesar de ter havido no período uma inflação de x%. O mesmo ocorre com valores a pagar. É claro que, se houver cláusula contratual de correção monetária, esta será realizada.

O princípio do denominador comum monetário não impede que a Contabilidade levante balanços e demonstrações corrigidos para efeito de análise de resultados reais e para finalidades fiscais (pelas normas legais de correção).

Não devemos confundir *correção monetária operacional*, a que altera o valor dos saldos devidos ou a que temos direito, pela inflação, da correção monetária contábil, a que permite, pela expressão de demonstrações a um poder aquisitivo de uma mesma data, melhor avaliar os resultados da empresa.

## **CONVENÇÕES CONTÁBEIS**

### **A) A Convenção da Consistência**

A convenção da consistência nos diz que, uma vez adotado determinado processo, dentre os vários possíveis que podem atender a um mesmo princípio geral, ele não deverá ser mudado com demasiada frequência, pois assim estaria sendo prejudicada a comparabilidade dos relatórios contábeis.

### **B) A Convenção do Conservadorismo**

Esta convenção consiste em que, por motivos de precaução, sempre que o contador se defrontar com alternativas igualmente válidas de atribuir valores diferentes a um elemento do ativo (ou do passivo), deverá optar pelo mais baixo para o ativo e pelo mais alto para o passivo.

### **C) A Convenção da Materialidade**

Esta convenção reza que, a fim de evitar desperdício de tempo e de dinheiro, devem-se registrar na Contabilidade apenas os eventos dignos de atenção e na ocasião oportuna.

### **D) A Convenção da Objetividade**

Esta convenção pode Ser explicada da melhor forma possível através do exemplo que, a seguir, será relatado. Suponha-se que o Contador, para a avaliação de um certo bem, dispusesse de duas fontes, a saber: a fatura relativa à compra do bem e o laudo do maior especialista mundial em avaliação. Deverá escolher, como

valor de registro, o indicado na fatura. Entre um critério subjetivo de valor, mesmo ponderável, e outro objetivo, o contador deverá optar pela hipótese mais objetiva.

**ANEXO III – LEI COMPLEMENTAR 104**

# **LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001**

**Publicação no DOU de 11.01.01.**

**Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 – Código Tributário Nacional.**

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA**

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

**Art 1 °** A Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 9º ....."

"IV - ....."

"c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;" (NR)

"....."

"Art. 14. ...."

"I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;" (NR)

"....."

"Art. 43 ....."

"§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção." (AC)\*

"§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo." (AC)

"Art. 116....."

"Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária." (AC)

"Art. 151. ...."

"V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;" (AC)

"VI – o parcelamento." (AC)

"....."

"Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica." (AC)

"§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas." (AC)

"§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória." (AC)

"Art. 156. ...."



"XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei." (AC)

"....."

"Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial." (AC)

"Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades." (NR)

"§ 1º Excetuem-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes." (NR)

"I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;" (AC)

"II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa." (AC)

"§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo." (AC)

"§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:" (AC)

"I – representações fiscais para fins penais;" (AC)

"II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;" (AC)

"III – parcelamento ou moratória." (AC)

"Art. 199. ...."

"Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos." (AC)

**Art 2º** Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 10 de janeiro de 2001; 180 º da Independência e 113 º da República.

**FERNANDO HENRIQUE CARDOSO**

José Gregori

Pedro Malan

Martus

**ANEXO IV – CONVENIO ICM 66/88**

**CONVÊNIO ICM 66/88**

**Publicação DOU de 16.12.88.**

**Ratificação Nacional DOU de 03.01.89, pelo Ato COTEPE/ICM 01/89.**

**Alterado pelos Conv. ICM 10/89, ICMS 108/89.**

**Sem eficácia em virtude da edição da Lei Complementar nº 87/96.**

**Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências.**

O Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 15ª Reunião extraordinária do Conselho de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 14 de dezembro de 1988, tendo em vista o disposto no § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

**CONVÊNIO**

**Cláusula primeira** Ficam aprovadas as normas constantes do Anexo único, destinadas a regular provisoriamente a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

**Cláusula segunda** Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Brasília, DF, 14 de dezembro de 1988.

**ANEXO ÚNICO AO CONVÊNIO ICM 66/88**

**NORMAS PROVISÓRIAS DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE**

## TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS.

### CAPÍTULO I

#### Do Fato Gerador

**Art. 1º** O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de competência dos Estados, tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. O imposto incide também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento, assim, como sobre o serviço prestado no exterior.

**Art. 2º** Ocorre o fato gerador do imposto:

- I - na entrada no estabelecimento destinatário ou no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem, importados do exterior;
- II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou a ativo fixo;
- III - na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto;
- IV - na aquisição, em licitação, promovida pelo Poder Público, de mercadoria ou bem, importados do exterior e apreendidos;

V - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

VI - na saída de mercadoria do estabelecimento extrator, produtor ou gerador, para qualquer outro estabelecimento, de idêntica titularidade ou não, localizado na mesma área ou em área contínua ou diversa, destinada a consumo ou a utilização em processo de tratamento ou de industrialização, ainda que as atividades sejam integradas;

VII - no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados;

VIII - no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definida em lei complementar;

IX - na execução de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

X - na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior.

§ 1º Para efeito destas normas, equipara-se à saída:

I - a transmissão de propriedade de mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente;

II - o consumo ou a integração no ativo fixo de mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento ou adquirida para industrialização ou comercialização.

§ 2º Na hipótese do inciso X, caso o serviço seja prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 3º Os Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte.

§ 4º Revogado.

Revogado o § 4º pelo Conv. ICMS 108/89, efeitos a partir de 01.05.90.

§ 4º Estabelecimento destinatário, na hipótese do inciso I do *caput*, em relação ao trigo importado sob regime de monopólio do Banco do Brasil S.A., é o dessa entidade, situado no Distrito Federal.

## CAPÍTULO II

### Da Não-Incidência

**Art. 3º** O imposto não incide sobre operação:

I - que destine ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados, assim considerados nos termos dos parágrafos 1º a 3º;

II - que destine a outro Estado petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

III - com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

IV - com livros, jornais e periódicos, inclusive o papel destinado a sua impressão.

§ 1º Para efeito do inciso I, semi-elaborado é:

I - o produto de qualquer origem que, submetido a industrialização, se possa constituir em insumo agropecuário ou industrial ou dependa, para consumo, de

complemento de industrialização, acabamento, beneficiamento, transformação e aperfeiçoamento;

II - o produto resultante dos seguintes processos, ainda que submetidos a qualquer forma de acondicionamento ou embalagem:

- a) abate de animais, salga e secagem de produtos de origem animal;
- b) abate de árvores e desbastamento, descascamento, esquadriamento, desdobramento, serragem de toras e carvoejamento;
- c) desfibramento, descaroçamento, descascamento, lavagem, secagem, desidratação, esterilização, prensagem, polimento ou qualquer outro processo de beneficiamento, de produtos extrativos e agropecuários;
- d) fragmentação, pulverização, lapidação, classificação, concentração (inclusive por separação magnética e flotação), homogeneização, desaguamento (inclusive secagem, desidratação e filtragem), levigação, aglomeração realizada por briquetagem, nodulação, sinterização, calcinação, pelotização e serragem para desdobramento de blocos, de substâncias minerais, bem como demais processos, ainda que exijam, adição de outras substâncias;
- e) resfriamento e congelamento.

§ 2º Excluem-se das disposições do § 1º, inciso I, as peças, partes e componentes, assim entendidos os produtos que não dependam de qualquer forma de industrialização, além da montagem, para fazer parte de novo produto.

§ 3º Os Estados, em convênio celebrado na forma da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, definirão os níveis de tributação dos produtos referidos no § 1º, devendo o primeiro convênio ser firmado até 25 de janeiro de 1989.

### CAPÍTULO III



## Da Base de Cálculo

**Art. 4º** A base de cálculo do imposto é:

I - na hipótese do inciso I do artigo 2º, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos Impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio e de despesas aduaneiras;

II - no caso do inciso IV do artigo 2º, o valor da operação, acrescido do valor dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

III - na saída de mercadoria prevista nos incisos V e VI do artigo 2º, o valor da operação;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VII do artigo 2º, o valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço;

V - na saída de que trata o inciso VIII do artigo 2º:

a) o valor total da operação, na hipótese da alínea "a";

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea "b";

VI - na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.

**Art. 5º** Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto no Estado de origem e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Parágrafo único. Quando a mercadoria entrar no estabelecimento para fins de industrialização ou comercialização, sendo, após, destinada para consumo ou ativo

fixo do estabelecimento, acrescentar-se-á, na base de cálculo, o valor do IPI cobrado na operação de que decorreu a entrada.

**Art. 6º** Integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a:

I - seguros, juros e demais importâncias recebidas ou debitadas, bem como bonificações e descontos concedidos sob condição;

II - frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente.

**Art. 7º** Não integra a base de cálculo do imposto o montante do:

I - Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos;

II - Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos.

**Art. 8º** Na falta do valor a que se refere o inciso III do artigo 4º, ressalvado o disposto no artigo 9º, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, nas vendas a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III, adotar-se-á o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente.

§ 2º Na hipótese do inciso III, caso o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais, a base de cálculo deve ser equivalente a 75%

(setenta e cinco por cento) do preço de venda no varejo, observado o disposto no parágrafo anterior.

§ 3º Nas hipóteses deste artigo, caso o estabelecimento remetente não tenha efetuado operações de venda da mercadoria objeto da operação, aplica-se a regra contida no artigo 9º.

**Art. 9º** Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às operações com produtos primários, hipótese em que será aplicada, no que couber, a norma do artigo anterior.

**Art. 10** Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

NOTA: O art.11 foi declarado inconstitucional pelo STF, através de decisão proferida em 24.02.94, referente ao Recurso Extraordinário nº 149.922-2 (DJ de 02.03.94).

**Art. 11** Na saída de mercadoria para o exterior, a base de cálculo do imposto é o valor da operação, nela incluído o valor dos tributos, das contribuições e das demais importâncias cobradas ou debitadas ao adquirente e realizadas até o embarque, inclusive.

**Art. 12** Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço.

**Art. 13** Quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado, a base de cálculo do imposto poderá ser determinada em ato normativo da autoridade administrativa, conforme critérios fixados em lei.

§ 1º Havendo discordância em relação ao valor fixado, caberá ao contribuinte comprovar a exatidão do valor por ele declarado, que prevalecerá como base de cálculo.

§ 2º Nas operações interestaduais, a aplicação do disposto neste artigo dependerá da celebração de acordo entre os Estados envolvidos na operação, para estabelecer os critérios de fixação dos valores.

**Art. 14** O montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

**Art. 15** Na hipótese do parágrafo 3º do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da mercadoria ou da prestação, acrescido de percentual de margem de lucro, aplicando-se a regra do artigo 17.

**Art. 16** Quando o frete for cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, na hipótese de o valor do frete exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

Parágrafo único. Considerar-se-ão interdependentes duas empresas quando:

I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou

uma delas locar ou transferir à outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias;

II - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação.

**Art. 17** Na hipótese do inciso II do artigo 25, a base de cálculo do imposto é o preço máximo, ou único, de venda do contribuinte substituído, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a fretes e carretos, seguros, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido de percentual de margem de lucro fixado pela legislação.

**Art. 18** A lei poderá estabelecer que o montante do imposto devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado por estimativa, observado o disposto no parágrafo 2º do artigo 29.

**Art. 19** A base de cálculo do imposto devido pelas empresas distribuidoras de energia elétrica, responsáveis pelo pagamento do imposto relativamente às operações anteriores e posteriores, na condição de contribuintes substitutos, é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor.

**Art. 20** Sempre que o valor da operação ou da prestação estiver expresso em moeda estrangeira, far-se-á a sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador.

## CAPÍTULO IV

### Da Sujeição Passiva

#### SEÇÃO I

##### Do Contribuinte

**Art. 21** Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritas como fato gerador do imposto.

Parágrafo único. Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

- I - o importador, o arrematante ou o adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante;
- II - o prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- III - a cooperativa;
- IV - a instituição financeira e a seguradora;
- V - a sociedade civil de fim econômico;
- VI - a sociedade civil de fim não econômico que explore estabelecimento de extração de substância mineral ou fóssil, de produção agropecuária, industrial ou que comercialize mercadorias que para esse fim adquira ou produza;
- VII - os órgãos da Administração Pública, as entidades da Administração Indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- VIII - a concessionária ou permissionária de serviço público de transporte, de comunicação e de energia elétrica;
- IX - o prestador de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, e que envolvam fornecimento de mercadorias;
- X - o prestador de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, e que envolvam fornecimento de mercadorias ressalvadas em lei complementar;
- XI - o fornecedor de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;

XII - qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores que, na condição de consumidor final, adquira bens ou serviços em operações e prestações interestaduais.

**Art. 22** Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transportes e de comunicação, do mesmo contribuinte, ainda que as atividades sejam integradas e desenvolvidas no mesmo local.

Parágrafo único. Equipara-se a estabelecimento autônomo o veículo utilizado no comércio ambulante e na captura de pescado.

## SEÇÃO II

### Do Responsável

**Art. 23** A lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

**Art. 24** Nos serviços de transporte e de comunicação, quando a prestação for efetuada por mais de uma empresa, a responsabilidade pelo pagamento do imposto poderá ser atribuída, por convênio, celebrado entre os Estados, àquela que promover a cobrança integral do respectivo valor diretamente do usuário do serviço.

Parágrafo único. O convênio a que se refere este artigo estabelecerá a forma de participação na respectiva arrecadação.

**Art. 25** A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes;

III - depositário, a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte;

IV - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. Caso o responsável e o contribuinte estejam situados em Estados diversos, a substituição dependerá de acordo entre estes.

NOTA: Atualmente a situação prevista neste parágrafo é regradada pelo art. 9º da Lei Complementar nº 87

**Art. 26** A responsabilidade pelo imposto devido nas operações entre o associado e a Cooperativa de Produtores de que faça parte, situada no mesmo Estado, fica transferida para a destinatária.

§ 1º O disposto neste artigo é aplicável às mercadorias remetidas pelo estabelecimento de Cooperativa de Produtores para estabelecimento, no mesmo Estado, da própria Cooperativa, de Cooperativa Central ou de Federação de Cooperativas de que a Cooperativa remetente faça parte.

§ 2º O imposto devido pelas saídas mencionadas neste artigo, será recolhido pela destinatária quando da saída subseqüente, esteja esta sujeita ou não ao pagamento do imposto.

## CAPÍTULO V

### Da Localização da Operação e da Prestação



**Art. 27** O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) o do estabelecimento em que se realize cada atividade de produção, extração, industrialização ou comercialização, na hipótese de atividades integradas;
- c) onde se encontre, quando em situação fiscal irregular, como dispuser a legislação tributária;
- d) o do estabelecimento destinatário ou, na falta deste, o do domicílio do adquirente, quando importada do exterior, ainda que se trate de bens destinados a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento;
- e) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida;
- f) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;
- g) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, em relação à operação em que deixe de ser considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

- a) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso III do art. 2º;
- b) onde tenha início a prestação, nos demais casos.

III - tratando-se de prestação de serviço de comunicação:

- a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de televisão, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;
- b) o do estabelecimento da concessionária ou permissionário que forneça ficha, cartão ou assemelhados necessários à prestação do serviço;
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso III do artigo 2º;
- d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos.

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento encomendante.

§ 1º Estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, onde pessoas físicas ou jurídicas exercem suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontram armazenadas mercadorias, ainda que o local pertença a terceiros.

§ 2º Na impossibilidade de determinação do estabelecimento, nos termos do parágrafo anterior, considera-se como tal, para os efeitos destas normas, o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação ou encontrada a mercadoria.

§ 3º Considera-se como estabelecimento autônomo, em relação ao estabelecimento beneficiador, industrial, comercial ou cooperativo, ainda que do mesmo titular, cada local de produção agropecuária ou extrativa vegetal ou mineral, de geração, inclusive de energia, de captura pesqueira, situado na mesma área ou em áreas diversas do referido estabelecimento.

§ 4º Quando a mercadoria for remetida para armazém-geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á

ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.

§ 5º Considera-se, também, local da operação o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria que por ele não tenha transitado e que se ache em poder de terceiros, sendo irrelevante o local onde se encontre.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às mercadorias recebidas de contribuintes de Estado diverso do depositário, mantidas em regime de depósito.

§ 7º Para efeito do disposto na alínea "g" do inciso I, o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, deve ter sua origem identificada.

§ 8º Para os fins destas normas, a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva integram o território do Estado e do Município que lhes é confrontante.

Acrescido o § 9º pelo Conv. ICMS 108/89, efeitos a partir de 01.05.90.

§ 9º Em relação ao trigo importado sob regime de monopólio do Banco do Brasil S.A., considera-se local da operação o Estado para o qual se destine.

## CAPÍTULO VI

### Da Compensação do Imposto

**Art. 28** O imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

**Art. 29** A lei poderá dispor que o montante devido resulte da diferença a maior entre o imposto devido nas operações tributadas com mercadorias ou serviços e o cobrado, relativamente às operações e prestações anteriores, e seja apurado:

I - por período;

II - por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período;

III - por mercadoria ou serviço, à vista de cada operação ou prestação.

§ 1º Os Estados poderão, mediante convênio, facultar a opção pelo abatimento de percentagem fixa, a título de montante do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores.

§ 2º Na hipótese do artigo 18, a lei disporá sobre a complementação ou a restituição das quantias pagas com insuficiência ou em excesso, respectivamente.

§ 3º O saldo do imposto verificado a favor do contribuinte, apurado com base em qualquer dos critérios estabelecidos nos incisos deste artigo, transfere-se para o período ou períodos seguintes, segundo a respectiva forma da apuração.

**Art. 30** O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração, nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

**Art. 31** Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;

II - a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;

III - a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;

IV - os serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.

**Art. 32** Salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito:

NOTA: Atualmente a situação prevista neste artigo é regrada pelo art. 26 da Lei Complementar nº 87

I - a operação ou prestação subsequente, quando beneficiada por isenção ou não-incidência;

II - a operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

III - a inexistência, por qualquer motivo, de operação posterior.

**Art. 33** Não se exigirá a anulação do crédito relativo às entradas que corresponderem às operações de que trata o inciso II do artigo 3º.

Nova redação dada ao art. 34 pelo Conv. ICM 10/89, efeitos a partir de 01.03.89.

**Art. 34** Não se exigirá a anulação do crédito por ocasião das saídas para o exterior dos produtos industrializados constantes de lista que será definida em convênio específico, na forma da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975,

relativamente à entrada de mercadorias para utilização como matéria-prima ou material intermediário ou secundário na fabricação e embalagem dos produtos exportados.

Redação anterior, efeitos até 28.02.89.

**Art. 34** Não se exigirá a anulação do crédito por ocasião das saídas para o exterior dos produtos industrializados constantes de lista que será definida em convênio específico, na forma da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, devendo o primeiro ser firmado até 25 de janeiro de 1989.

## **CAPITULO VII**

### **Da Disposição Final**

**Art. 35** As referências aos Estados nestas normas devem ser entendidas como feitas também ao Distrito Federal.